

VIVIAN TUMSON DE CAMPOS CARVALHO

**CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL
NA EFICIÊNCIA E EFICÁCIA DAS
ORGANIZAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS DE CUNHO SOCIAL**

**Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Contabilidade e
Finanças, Universidade Federal do
Paraná como requisito parcial à
obtenção do título de Especialista em
Contabilidade e Finanças.**

Orientador: Prof. Moisés Prates Silveira

CURITIBA

2006

*As pessoas que são realmente eficazes têm a humildade e reverência de reconhecer sua própria
limitação perceptiva e de apreciar os ricos recursos disponíveis através das interações com os
corações e mentes de outros seres humanos.*

Stephen R. Covey

AGRADECIMENTOS

Ao coordenador do curso, professor e orientador Moisés Prates Silveira.

A todos os professores que se dedicaram a nossa formação técnica e em especial aos que mais do que isso procuraram fazer de nós pessoas melhores.

Aos colegas, pelo convívio amizade e companheirismo.

À minha família.

Agradeço especialmente a Deus por tudo que me tem concedido.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à meus filhos, Vivian Maria e Francisco José

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - RESUMO DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	7
QUADRO 2 - QUADRO COMPARATIVO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DAS ASSOCIAÇÕES E AS CARACTERÍSTICAS DAS FUNDAÇÕES.....	12
QUADRO 3 - IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE O SEGUNTO SETOR POR ESFERA DE GOVERNO.....	25
QUADRO 4 - IMPOSTOS AOS QUAIS AS ENTIDADES PODEM TER IMUNIDADE OU ISEÇÃO POR ESFERA DE GOVERNO.....	28
QUADRO 5 - QUADRO COMPARATIVO VANTAGENS <i>VERSUS</i> FONTES DE FINANCIAMENTO.....	39
QUADRO 6 - QUADRO COMPARATIVO TIPOS DE APOIO <i>VERSUS</i> FONTES DE FINANCIAMENTO.....	40
QUADRO 7 - RECURSOS NECESSÁRIOS <i>VERSUS</i> FONTES DE FINANCIAMENTO.....	41
QUADRO 8 - FONTES FINANCIADORAS <i>VERSUS</i> MOTIVAÇÃO.....	42
QUADRO 9 - COMPARAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES DA CONTABILIDADE FINANCEIRA E DA CONTABILIDADE GERENCIAL	47
QUADRO 10 - PATRIMÔNIO SOCIAL LÍQUIDO	73
QUADRO 11 - BALANÇO PATRIMONIAL – ASSOCIAÇÃO LAR SOCIAL	75
QUADRO 12 - EXEMPLO DE DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO	78
QUADRO 13 - EXEMPLO DE ORÇAMENTO DE CUSTO OPERACIONAL	83
QUADRO 14 - EXEMPLO DE ORÇAMENTO DE CENTRO DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS.....	84
QUADRO 15 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE FLUXO DE CAIXA	86
QUADRO 16 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE DESPESAS COM INFRA-ESTRUTURA.....	86
QUADRO 17 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE CAIXA	87

QUADRO 18 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE DESPESAS COM ATIVIDADES OU PROJETOS	87
QUADRO 19 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE DESPESAS COM PROJETO ESPECÍFICO...	88
QUADRO 20 - DEMONSTRAÇÃO SINTÉTICA DE RESULTADO FINANCEIRO DE DUAS ENTIDADES	89

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - PAPEL DO ORÇAMENTO NO PLANEJAMENTO E CONTROLE.	49
FIGURA 2 - CALCULO DA RECEITA ECONÔMICA PARA AS ENTIDADES "X" E "Y"..	90
FIGURA 3 - CALCULO DO RESULTADO ECONÔMICO PARA AS ENTIDADES "X" E "Y"	90

LISTA DE SIGLAS

ABONG	- Associação Brasileira de Organizações não Governamentais
CAGED	- Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CC	- Código Civil
CCM	- Cadastro de Contribuinte Municipal
CEBAS	- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CLT	- Consolidação das Leis do Trabalho
CNAS	- Conselho Nacional de Assistência Social
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
CTN	- Código Tributário Nacional
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
DIRF	- Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DOAR	- Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos
DRT	- Delegacias Regionais do Trabalho
ESFL	- Entidades sem Fins Lucrativos
GFIP	- Guia do Fundo de Garantia e Informação à Previdência
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOC	- Imposto sobre Operações de Crédito Câmbio e Seguro
IOF	- Imposto sobre Operações Financeiras
NBC	- Normas Brasileiras de Contabilidade
NITS	- Núcleo Interdisciplinar do Terceiro Setor
NTC	- Normas Técnicas de Contabilidade
ONU	- Organização das Nações Unidas
OSCIP	- Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
OTS	- Organização do Terceiro Setor
PIB	- Produto Interno Bruto
RAIS	- Relação Anual de Informações Sociais
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
RITZ	- Rede de Informações para o Terceiro Setor
RPA	- Recibo de Pagamento a Autônomo

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	VI
LISTA DE FIGURAS	VIII
LISTA DE SIGLAS	IX
RESUMO	XIII
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	3
1.1.1 Aspectos Gerais	3
1.1.2 Formas de Organização	8
1.1.3 Estrutura Organizacional das Entidades sem Fins Lucrativos	12
1.1.4 Aspectos Jurídicos	14
1.1.4.1 Constituição de uma Associação sem Fins Lucrativos	15
1.1.4.2 Registros Obrigatórios	16
1.1.4.3 Registros para Obtenção de Títulos e Qualificações	17
1.1.4.3.1 Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)	17
1.1.4.3.2 Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)	18
1.1.4.3.3 Título Utilidade Pública	20
1.1.4.3.4 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)	21
1.1.5 Aspectos Tributários	24
1.1.5.1 Os Impostos e as Entidades sem Fins Lucrativos	28
1.1.5.1.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas:	28
1.1.5.1.2 Imposto Territorial Rural	29
1.1.5.1.3 Contribuição Social Sobre o Lucro	29
1.1.5.1.4 Contribuição Previdenciária	29
1.1.5.1.5 Contribuição para o salário educação	30
1.1.5.1.6 Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (COFINS)	30
1.1.5.1.7 Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP)	31
1.1.5.1.8 Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)	31

1.1.5.1.9 Imposto sobre Produtos Industrializados.....	31
1.1.5.1.10 Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOC)	32
1.1.5.1.11 Imposto sobre Importação:	32
1.1.5.1.12 Imposto sobre Exportação:.....	32
1.1.5.1.13 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS).....	32
1.1.6 Relações Trabalhistas	32
1.1.6.1 Trabalho Voluntário (não remunerado).....	33
1.1.6.2 Trabalho remunerado	33
1.1.6.3 Trabalho temporário.....	34
1.1.6.4 Estagiários	34
1.1.6.5 Trabalhadores Autônomos.....	34
1.1.7 Recursos Financeiros nas ESFL	34
1.1.7.1 Subvenções.....	35
1.1.7.2 Contribuições	35
1.1.7.3 Doações	35
1.1.7.4 Contrato de Gestão	36
1.1.7.5 Convênio	37
1.1.7.6 Termo de Parceria.....	37
1.1.7.7 Venda de produtos ou serviços.....	37
1.2 METODOLOGIA	43
1.3 JUSTIFICATIVA.....	43
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	44
2.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL.....	44
2.1.1 Aspectos Gerais.....	44
2.1.2 Relatórios Gerenciais.....	47
2.1.2.1 Orçamentos	48
2.1.2.2 Relatórios de Custos.....	51
2.1.2.3 Contabilidade por Responsabilidade.....	52

3 DESENVOLVIMENTO	54
3.1 CONTABILIDADE APLICADA AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	54
3.1.1 Aspectos Gerais.....	54
3.1.1.1 Normas Técnicas.....	55
3.1.2 Contabilidade Aplicada	57
3.1.2.1 Classificação e Registro dos Fatos Contábeis	57
3.1.2.1.1 Doações, subvenções e contribuições.....	58
3.1.2.1.2 Ativos de Renda.....	59
3.1.2.1.3 Recursos obtidos por Contratos, Convênios ou Termos de Parceria.....	59
3.1.2.1.4 Trabalho Voluntário	60
3.1.2.1.5 Gratuidades	60
3.1.2.2 Demonstrações Contábeis.....	72
3.1.2.2.1 Balanço Patrimonial	73
3.1.2.2.2 Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE).....	77
3.1.2.2.3 Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido Social.....	79
3.1.2.2.4 Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR).....	79
3.1.2.2.5 Notas Explicativas	79
3.1.2.2.6 Regime de Competência.....	79
3.1.2.3 Relatórios Gerenciais.....	80
3.1.2.3.1 Orçamentos nas Entidades sem Fins Lucrativos	81
3.1.2.4 Centro de Custos.....	84
3.1.2.5 Fluxo de Caixa	85
3.1.2.6 Relatórios de Avaliação de Desempenho	88
3.1.3 Eficácia e Eficiência e Efetividade	91
4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	92
REFERÊNCIAS	97
ANEXOS	100

RESUMO

Carvalho V.T.C Contribuição Da Contabilidade Gerencial Na Eficiência E Eficácia Das Organizações Civas Sem Fins Lucrativos De Cunho Social. O

objetivo geral dessa pesquisa é conhecer, estudar e analisar os aspectos contábeis das Organizações do Terceiro Setor, com o fim específico de analisar como a Contabilidade Gerencial pode contribuir para que as associações sem fins lucrativos de cunho social cumpram sua missão com eficiência e eficácia. Para alcançar o objetivo foi utilizada pesquisa exploratória qualitativa. O Terceiro Setor foi estudado em seus aspectos gerais: de sua origem aos aspectos organizacionais, administrativos e jurídicos. Compreendidas e especificadas as diferentes entidades que compõe o Terceiro Setor a pesquisa deu enfoque às associações civis sem fins lucrativos de cunho social para analisar se, e como, as ferramentas fornecidas pela Contabilidade Gerencial podem contribuir para que estas entidades cumpram sua missão com eficiência e eficácia.

Palavras chave: contabilidade gerencial; eficiência; eficácia; entidades sem fins lucrativos; missão; terceiro setor; transparência; tomada de decisão.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos pode-se constatar grande crescimento das Organizações do Terceiro Setor. Essas organizações que em tempos remotos tinham sua existência associada apenas às caridades religiosas passaram a ocupar a mídia internacional com questões ambientais e depois se alastraram pelo mundo em progressão geométrica ocupando as mais diversas atividades.

Na medida em que aumentaram em número e diversificaram suas atividades passaram a ser reconhecidas como uma nova forma de organização que não mais podia ser ignorada.

Apesar do fato de serem organizações sem fins lucrativos numa sociedade essencialmente capitalista, tornaram-se representativas na economia pelo volume de recursos movimentado, gerações de empregos e pela característica de supranacionalidade.

O cotidiano apresenta diversas realidades que incentivam a realização desta pesquisa, voltada para o Terceiro Setor.

Da alegria de recém-formados que haviam conseguido seu primeiro emprego; à realização de pessoas que haviam conseguido organizar uma cooperativa para geração de renda de famílias excluídas ou, ainda, daquelas que para manter o sonho de um ente querido e divulgar a literatura infanto-juvenil despendem tempo, esforço e dinheiro numa luta árdua e árida. Administradores contratados por entidades beneficentes queixam-se pela falta de eficiência com que os recursos escassos são tratados dentro dessas entidades e da dificuldade em implantar uma mudança que as tornasse mais eficientes e eficazes. Advogados e tributaristas, uníssonos quanto à confusa e controversa legislação que envolve o setor empolgam-se com o novo "*nicho de mercado*". Profissionais de contabilidade habituados a elaborar a contabilidade das Sociedades por Ações reclamarem pela somatória das dificuldades anteriores.

A dificuldade de subsistência e conseqüentemente o elevado grau de mortalidade das entidades que surgem por iniciativa da sociedade civil para atender necessidades sociais são parte da realidade do setor. Também o são a malandragem e como dizem alguns autores a "pilantropia".

Recentemente as universidades se voltaram para os estudos do setor, mas a produção científica ainda é pouca e dispersa. Apesar de ter recebido a atenção de autores como Philip Kotler e Peter Drucker, o estudo do Terceiro Setor ainda é uma área nova tanto no exterior como no Brasil. Constatase, em relação a essas entidades privadas com características públicas, uma grande lacuna no conhecimento com predominância mais de opiniões do que de informações. Essa falta de conhecimento vem a contribuir para o grande problema do setor: falta de eficiência e eficácia.

Será que, e como, a utilização da Contabilidade Gerencial poderia resolver os problemas das organizações sem fins lucrativos?

A Contabilidade Gerencial aplicada às associações sem fins lucrativos pode ser o instrumento necessário para preencher as lacunas que hoje se apresentam e permitir que as Organizações do Terceiro Setor venham a cumprir sua missão com eficiência e eficácia.

A Contabilidade Gerencial tem por funções auxílio ao controle e ajuda às tomadas de decisão. Através do levantamento de dados, organização das informações e elaboração de relatórios é um instrumento gerencial essencial. Do ponto de vista do público externo permitirá a transparência que também é fundamental para o setor, principalmente numa época de grande competitividade para a obtenção de recursos necessários para sua subsistência.

Essa pesquisa é de interesse para todos os direta ou indiretamente envolvidos com o Terceiro Setor. Em todas as áreas são necessários profissionais capacitados com conhecimentos profundos em determinados setores capazes de disseminar informações e saberes.

O objetivo geral dessa pesquisa é conhecer, estudar e analisar os aspectos contábeis das Organizações do Terceiro Setor.

O objetivo específico é analisar como a Contabilidade Gerencial pode contribuir para que as associações sem fins lucrativos de cunho social cumpram sua missão com eficiência e eficácia.

1.1 AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

1.1.1 Aspectos Gerais

SILVA (2002, cap.2), afirma que de forma geral as organizações são formadas por grupos de pessoas que se reúnem para fazer juntas o que não conseguem sozinhas; um grupo de pessoas trabalhando cooperativamente dentro de limites identificáveis para alcançar um objetivo ou meta comum. Cada organização está inserida em um ambiente que pode ser uma cidade, um país ou o mundo. A organização pode ser considerada, portanto um sistema aberto em contínua interação com o ambiente.

LEMES JR. (2005 p. 15), afirma que a constituição das empresas tem aspectos técnicos, administrativos, legais e de mercado relacionados à atividade-fim que por sua vez as divide em quatro grupos:

- a) Instituições financeiras;
- b) Empresas privadas, comerciais, industriais, e prestadoras de serviços;
- c) Empresas e órgãos públicos e,
- d) Organizações sem fins lucrativos, por exemplo, as Organizações Não Governamentais (ONG).

Empresas e órgãos públicos pertencem ao Primeiro Setor. As empresas privadas, comerciais, industriais e prestadoras de serviços constituem o Segundo Setor. As associações, sociedades, fundações, organizações religiosas e partidos políticos compõem o Terceiro Setor.

DRUCKER (2002, p.34), explica as diferenças entre essas organizações pelo tipo de resultado que se espera delas.

As empresas fornecem bens ou serviços. O governo controla. A tarefa de uma empresa termina quando o cliente compra o produto, paga por ele e fica satisfeito. O governo cumpre sua função quando suas políticas são eficazes. A instituição 'sem fins lucrativos' não fornece bens ou serviços, nem controla. Seu 'produto' não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto é um ser humano mudado. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu 'produto' é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, isto é, toda uma vida transformada.

Apesar da afirmação focar apenas o lado filantrópico das entidades sem fins lucrativos é interessante, pois coloca o governo apenas como “regulador” e não como prestador de serviços públicos, e o Terceiro Setor como fornecedor de mudanças sociais.

No Brasil o termo Terceiro Setor foi diretamente traduzido do inglês “*Third Sector*” e é uma forma de linguagem para classificar o que não é o Primeiro Setor e também não é o Segundo Setor. Porém a expressão adotada é genérica e não reflete em si as diferenças que existem, por exemplo, entre uma entidade de caráter recreativo e esportivo e uma entidade sindical.

O termo Organizações Não Governamentais (ONG) também foi importado. Surgiu na Organização das Nações Unidas (ONU) após a Segunda Guerra Mundial, com o uso da denominação em inglês “*Non-Governmental Organizations (NGOs)*” para designar organizações supranacionais e internacionais que não foram estabelecidas por acordos governamentais.

Organizações que não são empresas, mas também não são governos e que realizam um papel às vezes substitutivo às vezes complementar ao papel do Estado no atendimento a necessidades sociais.

Então: o Terceiro Setor é composto por organizações da sociedade civil voltadas para a produção de bens públicos.

Quanto às origens pode-se dizer que as organizações que compõe o Terceiro Setor têm sua raiz mais antiga nas “Caridades” (“*Charities*”) que conforme a RITS, Informações sobre o Terceiro Setor (2006, p.1), remete à memória religiosa da Idade Média e ao Mecenato durante a renascença. No Brasil, conforme FALCONER (1999, p.3) tem-se como exemplos tradicionais as Santas Casas de Misericórdia. RITS (2006, p.2), afirma que “...com a formulação de programas de cooperação internacional para o desenvolvimento estimuladas pela ONU, nos anos sessenta e setenta, cresceram na Europa Ocidental “ONGs” destinadas a promover projetos de desenvolvimento no Terceiro Mundo”.

A partir das décadas de 80 e 90 essas entidades se multiplicaram e se consolidaram como instituição em contexto mundial a ponto de influenciarem o processo produtivo através da difusão dos conceitos de cidadania empresarial e da responsabilidade social.

FALCONER (1999, p.2), ao falar sobre a valorização e expansão das Organizações Não-Governamentais afirma:

Entidades internacionais e multilaterais foram as grandes introdutoras do conceito e as responsáveis pela valorização do terceiro setor em todo o mundo subdesenvolvido. Algumas fundações e instituições norte-americanas e européias, como a Fundação Ford, vinham apoiando havia décadas, em particular durante os anos do regime militar, iniciativas cujo objetivo era fortalecer a democracia através da participação popular. Uma forma comum de fazer isto era através do apoio a projetos de organizações comunitárias e movimentos populares, principalmente junto a populações carentes.

Quanto à expansão destas entidades em nosso país, TACHIZAWA (2004, p.25), na mesma linha de FALCONER (1999, p.2), afirma que no Brasil elas despontam no período da ditadura com cunho essencialmente político e social como defensoras de direitos humanos, assim que o termo “ONG” entre nós ainda é fortemente associado a um caráter ideológico das chamadas esquerdas.

Isso se confirma na própria definição de ONG fornecido pela Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG, 2005), onde

ONG seria um grupo social organizado, sem fins lucrativos, constituído formal e autonomamente, caracterizado por ações de solidariedade no campo das políticas públicas e pelo legítimo exercício de pressões políticas em proveito de populações excluídas das condições da cidadania.” “...uma ONG se define por sua vocação política, por sua positividade política: uma entidade sem fins de lucro cujo objetivo fundamental é desenvolver uma sociedade democrática, isto é, uma sociedade fundada nos valores da democracia – liberdade, igualdade, diversidade, participação e solidariedade.

Porém o tipo de atuação, das organizações sem fins lucrativos ultrapassa esses limites e conforme SOUZA (2004, p.20), sequer se encontra bem definido. Diz o autor ao se referir ao tema: “As formas de expressão que o Terceiro Setor pode adotar não foram bem definidas no ordenamento jurídico brasileiro e sequer seu conceito, no sentido de funcionamento, foi bem apreendido pela sociedade brasileira”.

No Brasil o Terceiro Setor é visto com ressalvas. Para OLAK (2006, p.27),

Algumas ESFL existem, tão somente, porque os Governos são ineficientes na prestação dos serviços sociais a que a comunidade tem direito. Dessa forma, as pessoas objetivando satisfazer as suas necessidades básicas (educação, saúde, lazer etc.), acabam pagando em duplicidade por estes serviços: aos Governos na forma de impostos, e às entidades que efetivamente atendem à comunidade, quer na forma de doações (horas de trabalho,

dinheiro, materiais etc.) quer na forma de remuneração de serviços (notadamente nas atividades empresariais).

Por outro lado, a origem das ONGs em nosso país somada a rápida expansão do setor devido principalmente a maciços investimentos externos e ao arcabouço legal em desenvolvimento, provavelmente sejam a causa das confusões que envolvem o setor. A situação agrava-se pela própria relutância do setor em institucionalizar-se.

Percebe-se claramente uma falta de identidade e um amadorismo administrativo que por sua vez cria um ciclo vicioso difícil de quebrar e que acaba por contribuir para as controvérsias que envolvem essas organizações.

Talvez a dificuldade conforme afirma FALCONER (1999, p.4), esteja no fato da construção do atual Terceiro Setor no Brasil ter ocorrido de fora para dentro; ou seja, de fora do país e de fora do setor para dentro dele.

Nos EUA e Europa, os investimentos realizados chegam a representar 6% do PIB dos países. Apesar da ênfase no trabalho voluntário o Terceiro Setor gera 5% dos empregos do mundo e representa no Brasil 2,5% dos postos de trabalho.

SZAZI (2003, p.77), cita pesquisa realizada por LANDIN e BERES¹ que aponta que o número de pessoas ocupadas no Terceiro Setor cresceu cerca de 44% entre 1991 e 1995, englobando cerca de 1,45 milhão de pessoas no Brasil. Esse número inclui trabalhadores remunerados (1,12 milhão) e voluntários (0,33 milhão), mas representa aproximadamente o dobro do número de funcionários públicos federais da ativa. Segundo a mesma pesquisadora, o Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda registrava em 1991 cerca de 220.000 entidades sem fins lucrativos.

Conforme o MAPA, Estatísticas, (2005, p.10), as principais áreas de atuação são: Educação e Pesquisa (25%); Assistência e Promoção Social (17%); Desenvolvimento Comunitário, Social e Econômico/Moradia (15%); Cultura e Recreação (12%); Saúde (9%).

¹ LANDIN, L. e BERES, N. Ocupações despesas e recursos: As organizações sem Fins Lucrativos. 1ª ed., Rio de Janeiro, Nau, 1999, p.23.

Conforme TACHIZAWA (2004, p.27), as principais atividades são: Assessoria; Educação Popular; Educação para a Cidadania; Pesquisa/Análise; Informação; Campanhas/Denúncias; Capacitação; Educação Política, outras.

Quanto ao patrimônio, podemos dizer que de forma geral pertence à sociedade como um todo ou como um segmento e é aplicado apenas na satisfação de necessidades sociais. Ou seja, o patrimônio aplicado por seus instituidores não tem por finalidade o lucro. Se a entidade apresentar resultado positivo este deverá ser empregado para a consecução dos objetivos da entidade, não podendo ser distribuído entre seus membros.

As principais fontes de recursos destas entidades são as contribuições, doações e subvenções.

O quadro abaixo evidencia os aspectos gerais das Entidades sem Fins Lucrativos.

QUADRO 1 - RESUMO DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

1	Objetivos Institucionais	⇒	Provocar mudanças sociais(DRUCKER, 1994)
2	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	⇒	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3	Lucro	⇒	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4	Patrimônio/Resultados	⇒	não há participação/distribuição aos provedores
5	Aspectos Financeiros e Tributários	⇒	Normalmente são imunes ou isentas.
6	Mensuração do Resultado Social	⇒	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente.

FONTE: OLAK e NASCIMENTO (2006,p.7).

Por apresentar características dos dois setores – público e de mercado - ao contrario do que pensam muitos as tornam mais complexas. Apesar disso nos últimos anos constatou-se grande crescimento das organizações do Terceiro Setor principalmente das Organizações Sociais e Organizações Sociais de Interesse Público.

Como vimos, o Terceiro Setor é formado por organizações não governamentais de naturezas privadas, constituídas por pessoa física ou jurídica, sem fins lucrativos, ou seja, não foram criadas com a finalidade de gerar lucros. É importante salientar que o fato de não terem por finalidade o lucro não significa que não possam obter resultado positivo no exercício de suas atividades, mas sim que: se obtiverem lucro este não pode sob forma alguma ser distribuído entre seus fundadores, diretores, conselheiros, doadores ou qualquer dos seus membros, devendo ser utilizado integralmente na consecução dos fins a que se propõe a entidade.

1.1.2 Formas de Organização

Pertencem ao Terceiro Setor: as Associações, as Sociedades, as Fundações, as Organizações Religiosas e os Partidos Políticos.

Essas organizações por sua vez podem ser: Entidades Beneficentes, Entidades Filantrópicas e Entidades sem Fins Lucrativos. É necessário distinguir a diferença que existe entre beneficente, filantrópica e sem fins lucrativos, pois essa distinção terá influencia direta nos aspectos financeiros, contábeis e gerenciais.

Conforme TACHIZAWA (2004, p.311),:

Entidades Beneficentes são as que atuam em benefício dos outros que não o da própria entidade ou de seus integrantes, **podendo ou não estabelecer contrapartida.**" [Grifo nosso]

Entidades Filantrópicas são as que atuam no interesse ou benefício de terceiros, mas **sem qualquer contrapartida** [grifo nosso] por parte desses, ou seja, os benefícios são gerados por meio do patrimônio da entidade, sem ônus direto dos beneficiados. Pode ser considerado um tipo de Entidade sem Fins Lucrativos. O conceito de Entidade Filantrópica está intimamente ligado ao de assistência social, a qual é prestada sem qualquer cobrança de taxas, mensalidade ou contraprestação.

Entidade sem Fins Lucrativos é aquela que **não distribui** eventuais **excedentes** operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio auferidos durante o exercício de suas atividades, entre os sócios e associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores e que **os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.**[grifo nosso].

No aspecto constitucional, nosso Código Civil prevê apenas 2 (dois) formatos institucionais para a criação de uma organização sem fins lucrativos: a fundação privada e a associação civil.

Surge aqui mais uma questão: o Código Civil não faz distinção entre sociedade e associação. Na prática, porém essa distinção é fundamental quando se trata de entidades, pois como veremos adiante, uma sociedade pode não ser uma entidade do Terceiro Setor. É fácil perceber que entre clubes, hospitais privados, sindicatos, movimentos sociais, universidades privadas, cooperativas, entidades ecumênicas e assistencialistas, fundações empresariais, associações civis de benefício mútuo etc. há objetivos e atuações bastante distintos; às vezes até opostos.

A respeito da diferença entre associação e sociedade SZAZI (2003 p.27), explica:

Uma associação pode ser definida como uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa. A sociedade civil, por sua vez, também é uma pessoa jurídica criada pela união de pessoas, porém via de regra, com finalidade de lucro, tais como as sociedades de profissões regulamentadas (advogados, arquitetos, contadores, etc) ou as sociedades de gestão de patrimônio próprio e atividades afins."

Conforme o mesmo autor, quando pessoas decidem criar uma entidade do Terceiro Setor precisam decidir a forma jurídica mais adequada de acordo com o patrimônio que pretendem dispor, o número de pessoas com que contam para colaborar e os propósitos e praticas gerenciais que planejam adotar.

Dependendo da forma com que os fundadores decidem dispor do patrimônio no momento de sua criação, as entidades serão classificadas em diferentes formas jurídicas.

Assim, tem-se uma associação quando o patrimônio é formado pela contribuição de um grupo de pessoas unidas por uma causa ou objetivos sociais comuns, por exemplo, fins culturais, educacionais, esportivos, religiosos, recreativos, morais, etc.

Uma fundação tem sua origem em um patrimônio ou conjunto de bens, podendo segundo SZAZI (2003, p.37), "ser criadas pelo Estado, assumindo natureza

jurídica de direito público, ou por indivíduos ou empresas, quando assumem a natureza de direito privado”.

Conforme o autor uma fundação pode ser definida como “um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor.”

As fundações podem, inclusive ser constituídas a partir da decisão de um só indivíduo mesmo após sua morte em cumprimento a disposição testamentária.

SZAZI (2003, p.39), cita BASSO² ao afirmar que “a constituição de uma fundação requer a manifestação inequívoca de vontade do fundador, feita mediante escritura pública ou testamento (artigo 62 do CC – 2001)”, em que conste entre outros quesitos a dotação de patrimônio livre de qualquer ônus legal, a qual pode ser feita em dinheiro e outros bens corpóreos (imóveis, objetos de arte, jóias, etc) ou até em bens incorpóreos, desde que providos de valor econômico (marcas, direitos autorais, etc). A manifestação deverá conter também os fins a que a fundação se destina, que deverão ser lícitos, não lucrativos e de interesse coletivo.

Devido à finalidade social e pública, a fundação fica sujeita à fiscalização do Ministério Público (por meio da Curadoria de Fundações da comarca da sede da fundação), que tem por atribuição legal zelar por essas organizações, assegurando a efetiva utilização do patrimônio para o cumprimento de sua finalidade.

No Quadro 2, podemos analisar as diferenças básicas entre as associações e as fundações.

Por opção nossa nesta pesquisa estaremos dando ênfase às associações sem fins lucrativos de cunho social por acreditar que aqui que se encontram as maiores confusões e dificuldades de sustentabilidade não somente por questões culturais como por aspectos legislativos recentes, não bem consolidados.

Concorre para isso o fato de que tudo o que não pertencesse nem ao Primeiro nem ao Segundo Setor foi incluído no Terceiro Setor. Essa inclusão envolveu organizações surgidas em diferentes épocas e contextos e que foram de alguma forma colocadas num mesmo setor sem que houvesse homogeneidade de atividades ou regulação.

² Maristela Basso, *Fundações privadas nos países do Mercosul: Uma análise comparada*. Anais do I Encontro de Fundações do Mercosul, Porto Alegre, Cebraf, 1997, p.67.

Nessa sentido, antes de prosseguirmos, faz-se necessário mais uma distinção entre as entidades de cunho associativo e as entidades de cunho social, pois somente as entidades de cunho social como veremos adiante é que poderão ser beneficiadas com vantagens fiscais oferecidas às organizações do Terceiro Setor.

Conforme SZAZI (2003, p.28), “podemos definir as entidades de cunho associativo ou de benefício mutuo como aquelas de natureza endógena, ou seja, que dedicam suas ações ao benefício de seus quadros sociais. Já as entidades de cunho social ou de benefício publico são aquelas de natureza exógena, que atuam em favor daqueles que estão fora de seus quadros sociais.”

QUADRO 2 - QUADRO COMPARATIVO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DAS ASSOCIAÇÕES E AS CARACTERÍSTICAS DAS FUNDAÇÕES

DIFERENÇAS BÁSICAS ENTRE ASSOCIAÇÃO E FUNDAÇÃO	
QUADRO COMPARATIVO	
ASSOCIAÇÃO	FUNDAÇÃO
Constituída por pessoas.	Constituída por patrimônio, aprovado previamente pelo Ministério Público.
Pode (ou não) ter patrimônio.	O patrimônio é condição para sua criação.
A finalidade é definida pelos associados.	A finalidade deve ser religiosa, moral, cultural ou de assistência, definida pelo instituidor.
A finalidade pode ser alterada.	A finalidade é perene.
Os associados deliberam livremente.	As regras para deliberações são definidas pelo instituidor e fiscalizadas pelo Ministério Público.
Registro e administração são mais simples.	Registro e administração são mais burocráticos.
Regida pelos artigos 44 a 61 do Código Civil.	Regida pelos artigos 62 a 69 do Código Civil.
Criada por intermédio de decisão em assembléia, com transcrição em ata e elaboração de um estatuto.	Criada por intermédio de escritura pública ou testamento. Todos os atos de criação, inclusive o estatuto, ficam condicionados à prévia aprovação do Ministério Público.

FONTE: Cartilha do Terceiro Setor OABSP (2005,p.8).

1.1.3 Estrutura Organizacional das Entidades sem Fins Lucrativos

A estrutura administrativa de uma organização do Terceiro Setor será estabelecida conforme os aspectos jurídicos em que esteja enquadrada a entidade, seus objetivos e fins.

De forma geral segundo TACHIZAWA (2004, p.46), a estrutura administrativa é composta pelos seguintes órgãos: Assembléia Geral; Conselho Diretor; Secretaria Executiva e Conselho Fiscal.

Da Assembléia Geral fazem parte os sócios fundadores e os sócios efetivos que estejam em pleno gozo de seus direitos. A Assembléia é o órgão máximo de uma entidade e é ela quem através de um Regimento Interno, chamado Estatuto Social, elege e define as funções, atribuições e responsabilidades do Conselho Diretor e do Conselho Fiscal.

O Conselho Diretor é um órgão composto de no mínimo três membros, subordinado à Assembléia Geral de sócios, responsável pela representação e administração da entidade. O mandato da diretoria é de dois anos podendo ser reeleitos. Conforme o autor compete a diretoria:

- a) a) cumprir e fazer cumprir os presentes estatutos e as resoluções da Assembléia;
- b) aprovar a criação ou extinção de programas e órgão gestores;
- c) elaborar o orçamento anual (da receita e da despesa);
- d) definir seus cargos, funções, atribuições e responsabilidades mediante Regimento Interno próprio;
- e) nomear, contratar e destituir a qualquer tempo a Secretaria Executiva;
- f) elaborar programas de trabalho a serem desenvolvidos pelas diversas diretorias;
- g) emitir parecer sobre as operações de crédito, aquisição ou alteração de imóveis, ouvido o Comitê Científico.

O Conselho Diretor nomeará a Secretaria Executiva, órgão de administração da entidade, composto por dois ou mais secretários, que podem ser: Secretário Executivo, Secretário Institucional e Secretário Administrativo.

TACHIZAWA (2004, p.48), afirma que são de competência da Secretaria Executiva:

- a) formular e implementar a política de comunicação e informação da sociedade, de acordo com as diretrizes emanadas da Assembléia Geral;
- b) coordenar as atividades de captação de recursos da entidade;
- c) elaborar pareceres técnicos em conjunto ou isoladamente, sobre projetos e atividades da entidade e de terceiros;
- d) elaborar a política geral de cargos e salários para aprovação do Conselho Diretor;

- e) aceitar doações e subvenções, desde que as mesmas não comprometam a autonomia e independência da entidade;
- f) elaborar o Regimento Interno para aprovação do Conselho Diretor;
- g) coordenar a elaboração de projetos.

O Conselho Fiscal é eleito na mesma Assembléia Geral Ordinária que elegeu o Conselho Diretor e deverá ser composto por três membros efetivos e dois membros suplentes. Ao Conselho Fiscal compete:

- a) auxiliar o Conselho Diretor na administração da entidade;
- b) analisar e fiscalizar as ações do Conselho Diretor e a prestação de contas da Secretaria Executiva e demais atos administrativos e financeiros;
- c) convocar Assembléia Geral dos Sócios a qualquer tempo.

1.1.4 Aspectos Jurídicos

As entidades do Terceiro Setor são regidas pelo Código Civil, Lei nº 10406/02 – artigos 44 a 52 (normas gerais); artigos 53 a 61 (associações) (ver Anexo 1); artigos 2031, 2033 e 2034 (adaptação ao Código Civil).

Para ser administrativa e legalmente reconhecida como uma Organização da Sociedade Civil, a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos deve cumprir uma série de exigências legais que têm início com a elaboração de um documento chamado Estatuto Social. De acordo com BENÍCIO (2000, p.16), o Estatuto Social deverá conter os princípios que nortearão as ações do grupo: missão; objetivos e forma como pretendem relacionar-se entre si e com a sociedade.

Caso a entidade pretenda pleitear as vantagens fiscais que o setor oferece é recomendável que contemple em seu estatuto os requisitos fixados pela Lei nº 9.532/97. Porém antes de adentrarmos nos benefícios fiscais veremos as exigências legais para a elaboração do Contrato Social, que no caso das entidades passa a ser chamado de Estatuto Social.

1.1.4.1 Constituição de uma Associação sem Fins Lucrativos

A constituição de uma Associação sem Fins Lucrativos se dá por meio de uma assembléia geral de constituição que deverá ser convocada às pessoas interessadas.

Os participantes da Assembléia de Constituição serão os membros fundadores da associação, e caberá a eles elaborar o Estatuto Social (ver Anexo 2) que é o conjunto de cláusulas contratuais por meio das quais a associação será constituída e administrada.

O Estatuto Social deverá ser então apresentado para ser aprovado e registrado em Ata em uma nova assembléia chamada Assembléia Geral de Constituição a ser convocada em data, hora e local previamente marcados.

O Estatuto Social sob pena de nulidade legal deverá conter:

- a) a denominação, os fins (que não podem ser lucrativos) e a sede da associação;
- b) os requisitos para admissão, demissão e exclusão dos associados;
- c) os direitos e deveres dos associados;
- d) as fontes de recursos para sua manutenção (contribuições de associados, doações de pessoas físicas, doações de pessoas jurídicas, recursos governamentais, financiamentos, constituição de fundo social, etc.);
- e) o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
- f) as condições para a alteração das disposições estatutárias e para dissolução;
- g) a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas^{*3};
- h) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos;
- i) a forma de representação da associação perante terceiros, ativa e passiva, judicial ou extrajudicialmente;
- j) se os associados respondem ou não pelas obrigações sociais;
- k) as hipóteses e condições para destituição dos administradores;

³ Incluído pela Lei No 11.127. de 28 de junho de 2005.

l) o destino do patrimônio social em caso de dissolução.

A entidade também poderá incluir artigos tratando de outros assuntos desde que os itens acima estejam expressamente previstos.

Caso a entidade tenha a intenção de obter títulos e qualificações como de Utilidade Pública; Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP); Organização Social ou Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), deverá também incluir os artigos específicos, determinados pelos órgãos concessionários, no Estatuto Social.

Aprovado o Estatuto Social, segue-se à eleição e posse dos integrantes do corpo diretivo.

É obrigatório o visto de um advogado na ata e no estatuto, sem o qual a organização não poderá registrá-lo em Cartório.

1.1.4.2 Registros Obrigatórios

Conforme a Lei dos Registros Públicos nº 6.015/73 (ver Anexo 1), cumpridas as exigências iniciais, o estatuto deverá ser encaminhado para registro no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas para poder então solicitar o CNPJ junto a Secretaria da Receita Federal.

Caso a entidade manufature ou comercialize bens, precisará também registrar seu estatuto junto à Junta Comercial de seu estado, para depois solicitar à prefeitura alvará de funcionamento e sua inscrição no CCM (Cadastro de Contribuinte Municipal).

Em havendo a contratação de empregados a entidade deverá solicitar registro junto ao INSS. A legislação previdenciária aplicada às organizações sem fins lucrativos é a mesma aplicada às empresas em geral, ou seja, desta forma deve proceder normalmente ao registro de empregados, cuja contratação obedecerá ao da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Mesmo que não venha a ter empregados regulares, deve apresentar os documentos e informações anuais (RAIS – Relação Anual de Informações Sociais e GFIP – Guia do Fundo de Garantia e Informações à Previdência).

Para a regularização de tais registros suplementares (fiscal, trabalhista e local), é importante procurar um(a) contador(a), que também será responsável pela

contabilidade da ONG e demais obrigações contábeis (como entrega de documentos e prestação de informações tributárias e trabalhistas) após a sua constituição.

1.1.4.3 Registros para Obtenção de Títulos e Qualificações

Além dos registros obrigatórios, haverá os registros facultativos vinculados à atividade fim da entidade como o registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) se a atividade for voltada à promoção de assistência social; o certificado de entidade Beneficente de Assistência Social; ou títulos e qualificações concedidos pelo Poder Público como a Declaração de Utilidade Pública e a qualificação como OSCIP, (Organização da Sociedade Civil de interesse Público).

1.1.4.3.1 Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)

Conforme SZAZI (2003, p.92), podem se qualificar para registro no Conselho Nacional de Assistência Social entidades que promovam as seguintes atividades:

- amparo às crianças e aos adolescentes carentes;
- proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice;
- ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência;
- integração ao mercado de trabalho;
- assistência educacional ou de saúde;
- desenvolvimento da cultura;
- atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e defesa e garantia de seus direitos.

Id. afirma que entidades novas também podem solicitar seu registro no CNAS desde que contemplem em seu estatuto os seguintes itens:

- Toda renda; recurso e eventual superávit serão aplicados integralmente no território nacional e no desenvolvimento e manutenção de seus objetivos institucionais;
- Não distribuir resultado, renda, dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio sob nenhuma forma;
- Não receberem seus instituidores, diretores, conselheiros, benfeitores ou membros nenhuma remuneração, vantagem ou benefício direta ou indiretamente, por

qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que exerçam na entidade;

- Em caso de dissolução destina seu patrimônio remanescente a uma entidade pública ou entidade que exerça as mesmas atividades e esteja registrada no CNAS;
- Prestar serviços permanentes, sem qualquer discriminação de clientela.

O procedimento para registro está regulado pela Resolução 31, de 24/2/1999. conforme SZAZI (2003, p.93), os documentos necessários para encaminhamento do pedido de registro ao CNAS são:

- requerimento formulário fornecido pelo CNAS, em via original, devidamente preenchido, rubricado, datado e assinado pelo representante legal da entidade;
- cópia autenticada do estatuto social registrado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas nos termos da lei, com identificação do mesmo cartório em todas as folhas, e transcrição dos dados do registro no próprio documento ou em certidão;
- cópia autenticada do cartão de inscrição no CNPJ;
- cópia autenticada da ata de eleição da diretoria atual, registrada no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas;
- declaração de que a entidade está em pleno e regular funcionamento, cumprindo suas finalidades estatutárias, na qual constem relação nominal, qualificação completa e endereço dos membros da diretoria atual, conforme modelo fornecido pelo CNAS, assinada pelo dirigente da entidade, em via original;
- comprovante de inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no âmbito estadual;
- relatórios quantitativos e qualitativos das atividades desenvolvidas.

Como vantagem de registrar-se no CNAS, SZAZI (2003, p.93), aponta a possibilidade de acesso a recursos públicos por meio de fundos, subvenções ou convênios com o CNAS. Como obrigações a entidade deverá comunicar ao Conselho qualquer alteração do estatuto ou composição da diretoria além de manter os dados atualizados.

1.1.4.3.2 Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

O procedimento para obtenção do CEBAS é semelhante ao da obtenção do registro no CNAS, porém necessariamente a entidade além de ter sido constituída no país, deverá estar em atividade há no mínimo três anos.

Conforme SZAZI (2003, p.94) além dos mesmos documentos solicitados para registro junto ao CNAS são necessários:

- Relatórios das atividades desenvolvidas pela entidade nos três anos anteriores ao da solicitação, assinados pelo representante legal da entidade, conforme modelo fornecido pelo CNAS;
- Balanços Patrimoniais dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinados pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- Demonstração de Resultado dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinada pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- Demonstração de Mutação do Patrimônio dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinada pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinada pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- Notas Explicativas que evidenciem o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, da gratuidade, tipo de clientela beneficiada com atendimento gratuito, das doações e das aplicações de recursos, bem como da mensuração de gastos e despesas relacionadas com a atividade assistencial;
- Cópia da declaração de utilidade pública federal e respectiva certidão atualizada, fornecida pelo Ministério da Justiça.

Prossegue SZAZI (2003, p.95), que as demonstrações financeiras referidas acima deverão ser verificadas por auditor independente registrado na CVM se a receita bruta em cada um dos exercícios tiver sido superior a 2,4 milhões de reais, ou por auditor habilitado no CRC, se inferior àquele limite e superior a 1,2 milhão de reais. Para receitas inferiores, não é necessário auditoria.

O pedido se aprovado, terá resolução publicada no Diário Oficial, expedindo-se o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos em favor da entidade, que terá validade de três anos, podendo ser renovado por iguais períodos. Denegado o certificado, caberão recursos de forma idêntica ao procedimento adotado para registro.

A principal vantagem derivada do certificado é a possibilidade de isenção do recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária incidente sobre a folha

de pagamento da entidade, a qual dependerá de procedimento específico no posto local do INSS.

O procedimento para obtenção do CEBAS é regulado pelo Decreto 2.536/98, de 6/4/1998, alterado pelos Decretos 3.504, de 13/06/2000, 4.327, de 8/08/2002 e 4.381 de 17/09/2002 e está regulado pelas Resoluções 177, de 10/08/2000, 2 de 22/01/2002, e 107 de 14/08/2002.

1.1.4.3.3 Título Utilidade Pública

Poderão receber o Título de Utilidade Pública Federal, as sociedades civis, associações e fundações constituídas no país que sirvam desinteressadamente à coletividade. (Lei 91, de 28/8/1935, regulamentada pelo Decreto 50.517, de 2/5/1961, mediante ato do Ministro da Justiça, conforme delegação de competência do presidente da República fixada no Decreto 3.415, de 19/4/2000). (ver Anexo 1)

Conforme SZAZI (2003, p.89), de acordo com orientação do Ministério da Justiça, para ter avaliado o pedido de declaração de utilidade Publica, a entidade deverá atender aos seguintes requisitos:

- Requerimento em via original, dirigido ao Exmo. Sr. Ministro da Justiça, solicitando a declaração de utilidade pública federal, em que constarão os dados relevantes, como nome, forma jurídica (associação ou fundação), endereço e objetivo social da entidade, firmado pelo seu presidente, também formalmente identificado (nome, RG, CPF, endereço, estado civil, profissão);
- Cópia autenticada do estatuto social. Se a entidade for uma fundação, deverão ser observados os artigos 62 a 69 do Código Civil e 1.199 a 1.204 do Código de Processo Civil;
- Certidão em via original, expedida pelo Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, atestando o registro do estatuto e alterações, se houver, no respectivo livro de registro de pessoas jurídicas;
- Cópia autenticada do cartão de inscrição no CNPJ;
- Cópia autenticada da ata de eleição da diretoria atual, registrada no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas;
- Qualificação completa dos membros da diretoria atual e atestado de idoneidade moral expedido por autoridade local (se de próprio punho, deverá ser sob as penas da lei), em via original;
- Cláusula do estatuto em que conste - literalmente - que a instituição não remunera, por qualquer forma, os cargos de sua diretoria, conselhos fiscais, deliberativos ou consultivos, e que não distribui lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

- Atestado original de autoridade local (prefeito, juiz de direito, promotor de justiça, delegado de polícia, etc.) com a informação de que a instituição esteve e está em contínuo e efetivo funcionamento nos últimos três anos, com estrita observância de seus preceitos estatutários;
- Relatórios quantitativos e qualitativos das atividades desenvolvidas pela entidade nos últimos três anos, separadamente, ano a ano. Se mantenedora, deverá apresentar conjuntamente os relatórios das atividades mantidas, tudo em via original e assinados pelo representante legal da entidade;
- Quadro demonstrativo detalhado das receitas e despesas dos três últimos anos, separadamente, assinados por profissional habilitado, com carimbo e número de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade. Se mantenedora, deverá apresentar conjuntamente os demonstrativos das mantidas, tudo em via original;
- Declaração original da requerente de que se obriga a publicar, anualmente, o demonstrativo das receitas e despesas realizadas no período anterior, quando subvencionada pela União, firmada em papel timbrado pelo representante legal.

O reconhecimento será publicado no Diário Oficial da União. Não há expedição de nenhum diploma em favor da entidade. Se o pedido for negado só poderá ser renovado após período de dois anos, após a publicação.

Obrigações decorrentes da obtenção do título: apresentar anualmente, até 30 de abril, ao Ministério da Justiça, relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade no ano civil anterior, devidamente acompanhado do demonstrativo da receitas e despesas realizadas no período, mesmo que não tenham sido subvencionadas. Caso parte das receitas tenha sido fruto de subvenção da União, o relatório deverá ser acompanhado da prova de publicação das demonstrações financeiras.

Como vantagens *Ibid.*, p.91, cita: possibilidade de oferecer dedução fiscal no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas de doadores; acesso a subvenções e auxílios da União e suas autarquias e possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizada pelo Ministério da Fazenda.

1.1.4.3.4 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Para obter a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Lei 9.790, de 23/3/1999, regulamentada pelo Decreto 3.100, de 30/6/1999) (ver Anexo 1), é necessário que a entidade execute diretamente programas nas áreas abaixo, efetue doações ou preste serviço intermediário de apoio às organizações que exerçam as seguintes atividades:

- a) promoção da assistência social;
- b) promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- c) promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar das organizações de que trata essa lei;
- d) promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar das organizações de que trata essa lei;
- e) promoção da segurança alimentar e nutricional;
- f) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- g) promoção do voluntariado;
- h) promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- i) experimentação, não-lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- j) promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- k) promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- l) estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, promoção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos relacionados às atividades acima mencionadas.

O procedimento de qualificação requer a apresentação de cópias autenticadas dos seguintes documentos ao Ministério da Justiça

- a) estatuto registrado em cartório;
- b) ata da eleição da atual diretoria;
- c) balanço patrimonial e demonstração de resultado (do último exercício);
- d) declaração de isenção de imposto de renda (do último exercício);
- e) cartão de inscrição no CNPJ.

Para se qualificar como OSCIP, o estatuto da entidade deverá expressamente dispor sobre:

a) a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência;

b) a adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes para coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, até parentes do terceiro grau, ou em favor de pessoas jurídicas vinculadas, em decorrência da participação no respectivo processo de decisão;

c) a constituição de conselho fiscal dotado de competência para opinar sobre as demonstrações financeiras, emitindo pareceres aos órgãos superiores da entidade;

d) a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido seja transferido a outra entidade qualificada nos termos da mesma lei, preferencialmente com objeto social assemelhado ao da extinta;

g) a previsão de que, na hipótese de perda de qualificação de que trata a lei, o patrimônio amealhado com recursos públicos durante o período de qualificação seja revertido à outra entidade qualificada;

h) as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que, no mínimo, atenderão aos princípios fundamentais da contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade, serão objeto de divulgação pública por qualquer meio eficaz, até mesmo com certidões negativas de tributos, FGTS e INSS, e será objeto de auditoria nos termos do regulamento.

Conforme SZAZI (2003, p.98), dentre as vantagens em se qualificar como OSCIP, destacam-se:

- Acesso a recursos públicos para financiamento de projetos via termo de parceria;
- acesso a recursos privados, pelo uso de incentivos fiscais pela empresa patrocinadora, que deduz as doações como despesa;
- possibilidade de remunerar dirigentes estatutários, sem perda da isenção ou imunidade ou imunidade ao imposto de renda desde que seja com vínculo empregatício e que o salário não seja superior ao limite fixado para servidores federais (Lei n.10.637 de 30/12/2002) ;
- possibilidade de receber doações de bens móveis da União e de mercadorias apreendidas pela Secretaria da Receita Federal;

- atuação no ramo do micro-crédito, com taxas de juros de mercado, sem infringir a lei da usura (12% ao ano).

1.1.5 Aspectos Tributários

As organizações do Terceiro Setor podem gozar de algumas imunidades e isenções tributárias, conforme decreto nº 1000, de 11/01/1999, desde que cumpram os requisitos fixados pela Lei no 9.532/97 – artigo 12, § 2º; e tenham sua isenção reconhecida pela Secretaria da Fazenda

Como esse é mais um dos aspectos confusos que envolvem o setor começaremos por identificar os impostos existentes por esfera de governo para em seguida citarmos os impostos à que as entidades podem ter imunidade ou isenção.

No Quadro 4, apresentamos de forma resumida os impostos que normalmente incidem sobre a pessoa jurídica de direito privado, por esfera de governo.

QUADRO 3 - IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE O SEGUNTO SETOR POR ESFERA DE GOVERNO.

FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Contribuição Social sobre o Lucro* (CSSL)	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação de Bens e Direitos (ITCMD)	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis (ITBI)
Contribuição Previdenciária (INSS)		
Contribuição para o Salário Educação		
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)		
Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)		
Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF)		
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)		
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)		
Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOC)		
Imposto sobre Importação (II)		
Imposto sobre Exportação (IE)		

Há, no entanto que se fazer esclarecimento quanto à diferença entre imunidade e isenção.

A imunidade tributária ocorre quando uma norma da Constituição Federal limita o Poder de Tributar do Estado, em face de determinado fato, ato, pessoa ou categoria de pessoa. A imunidade por ser norma da Constituição Federal tem caráter perene desde que a entidade contemple os requisitos exigidos.

A isenção tributária já é um “favor legal” do Estado, o qual abre mão de receber determinado tributo em relação a algum fato ou ato específico, por questões de política tributária. Da mesma forma como é concedida pode ser revogada pelo Estado caso assim o deseje, o que não ocorre com a imunidade.

A imunidade de que goza a organização sem fins lucrativos, que cumpra os requisitos fixados pela Lei no 9.532/97 – artigo 12, parágrafo 2º; fundamenta-se no artigo 150 da Constituição Federal que diz:

sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios: instituir impostos sobre: (a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (b) templos de qualquer culto; (c) **patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei**”. [grifo nosso].

No que se refere à imunidade em relação à contribuição social o fundamento se encontra no §7º do artigo 195 da Constituição Federal ; “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas por lei”.

No entanto, é importante destacar o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal: “As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas.” [grifo nosso].

Sempre é bom lembrar que tais atividades devem constar dos estatutos ou atos constitutivos da entidade que definem quais são seus objetivos.

SZAZI (2003,p.45), enfatiza que para ser contemplada com a imunidade o texto da Constituição Federal remete ao Código Tributário Nacional em seu artigo 12 que exige que as entidades atendam cumulativamente aos requisitos de:

- a) Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b) Aplicar integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- c) Manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Para manter o enquadramento legal de entidade organização sem fins lucrativos e usufruir a imunidade assegurada pela Constituição, Ibid.,p.50 afirma que a entidade ainda deve cumprir os requisitos da Lei 9532/97 nos diversos incisos do artigo 12 § 2º apresentados a seguir:

I- não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados (salvo se a entidade for qualificada como OSCIP);

II - aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais (regra antiga);

III - manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão (*idem item anterior*);

IV- conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial (a guarda dos documentos que lastrearam os lançamentos contábeis, até então implícita no item precedente e nas regras gerais para as pessoas jurídicas, tornou-se mais clara e deve ser colocada em prática imediatamente);

V - apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal (a declaração de isenção do imposto de renda já era obrigatória – até junho de cada ano – por força do artigo 856, parágrafo 3º, do RIR/94);

VI - recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes (a retenção e o recolhimento do IR na fonte já eram previstos no artigo 914 do RIR/94 e a da contribuição previdenciária também já estava prevista na Lei 8.212/91. As obrigações acessórias, tais como entrega da DIRF, RAIS e CAGED também já estavam previstas em normas específicas. De toda forma, esta alínea foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em medida liminar na ação direta de inconstitucionalidade número 1.802-3, em 27 de agosto de 1998);

VII- assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de suas atividades, ou a órgão público (esta regra já era prática corrente entre as entidades, embora não seja usual que os estatutos prevejam as hipóteses de incorporação, fusão ou cisão de entidades beneficentes, pois tais operações são mais frequentes em entidades lucrativas);

VIII- outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo (não identificamos por ora quais sejam esses requisitos; é provável que seja uma abertura para regras futuras).

Ainda sobre as regras da imunidade SZAZI (2003, p.47), afirma: “é importante apontar que, consoante o artigo 111 do CTN, a interpretação de normas que excluem o crédito tributário ou concedem isenção deverá ater-se à literalidade do texto, não se admitindo interpretação analógica”.

No quadro a seguir apresentamos de forma resumida os impostos por esfera do governo aos quais as entidades podem ter imunidade ou isenção.

QUADRO 4 - IMPOSTOS AOS QUAIS AS ENTIDADES PODEM TER IMUNIDADE OU ISEÇÃO POR ESFERA DE GOVERNO

FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
Imposto de Renda (IRPJ)	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação de Bens e Direitos (ITCMD)	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis (ITBI)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)		
Imposto sobre Importação (II)		
Imposto sobre Exportação (IE)		

1.1.5.1 Os Impostos e as Entidades sem Fins Lucrativos

As Entidades sem Fins Lucrativos podem, conforme sua qualificação, estar imunes; receber isenção integral; parcial ou não ter benefício algum sobre determinados impostos ou taxas.

1.1.5.1.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas:

Com relação ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, cabe anotar que estão **imunes** [grifo nosso] os templos de qualquer culto, as entidades de educação e assistência social, os partidos políticos inclusive suas fundações e as entidades sindicais dos trabalhadores sem fins lucrativos. Conforme SZAZI, E. (2003,p.53), “ as instituições que, não se dedicando à educação e assistência social, tenha, caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos” gozam de **isenção** [grifo nosso].

No entanto, em ambos os casos, se a entidade for a fonte pagadora, estará obrigada a reter e recolher mensalmente o imposto de renda devido pelos beneficiários dos pagamentos (artigos 865 e 722 do RIR).

No caso de pagamento a trabalhadores autônomos o valor é de 20% sobre a remuneração paga ou sobre o salário-base da classe em que o autônomo estiver enquadrado.

Anualmente a entidade também deve apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica à agência da Receita Federal à qual estiver subordinada.

Conforme ZANLUKA (2006, p.33), cabe ressaltar que por exigências legais quanto a prestação de contas, a entidade que venha a obter superávit, apesar da imunidade, deverá fazer o cálculo do valor devido à alíquota de 15% até superávit no valor de R\$ 240.000,00 /ano ou R\$ 20.000,00 mensais. Acima desse valor haverá um adicional de 10% sobre o excedente. O valor deverá ser lançado como imposto devido e em seguida faz-se a contrapartida na conta de benefício recebido.

1.1.5.1.2 Imposto Territorial Rural

A entidade terá imunidade sobre o Imposto Territorial Rural somente se demonstrado que a propriedade rural é utilizada para cumprimento dos objetivos sociais da instituição.

1.1.5.1.3 Contribuição Social Sobre o Lucro

A Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL) não é expressamente excluída para as pessoas jurídicas sem fins lucrativos, pois a exclusão se dá pelo próprio fato de não auferirem lucro. Da mesma forma do que ocorre com o IRPJ o valor deverá ser calculado à alíquota de 9% e registrado nas contas do passivo e do ativo.

1.1.5.1.4 Contribuição Previdenciária

Da Contribuição Previdenciária (INSS) estão isentas somente as entidades beneficentes de assistência social que estejam devidamente qualificadas. Às demais

entidades, cabem a contribuição previdenciária de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhes prestem serviços; mais 1% a 3% de contribuição para acidente de trabalho, de acordo com o grau de risco, sobre a mesma base de cálculo, para financiamento de complementação das prestações por acidente do trabalho.

1.1.5.1.5 Contribuição para o salário educação

A contribuição para o salário-educação calculada à taxa de 2,5% sobre o salário de contribuição dos empregados de pessoas jurídicas conforme SZAZI (2003, p.59), só é isenta para escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas, devidamente registradas e reconhecidas pelo órgão de educação, que atendam ao disposto do inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91 e para organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do artigo 55 da Lei 8.212/91.

1.1.5.1.6 Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (COFINS)

De acordo com o artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35/01 estão **isentas** [grifo nosso] da COFINS as receitas relativas às atividades próprias: os templos de qualquer culto; os partidos políticos; as instituições de educação e assistência social (artigo 12 da Lei 9.532/97); as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações (artigo 15 da Lei nº 9.532/97), os sindicatos, as federações e confederações; os serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; as fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo poder Público; os condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; a Organização das Cooperativas Brasileiras e as Organizações Estaduais de Cooperativas (artigo 105 § 1º da Lei 5.764/71).

1.1.5.1.7 Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP)

Conforme Decreto-Lei 2.303/86 as entidades sem fins lucrativos pagavam o PIS à taxa de 1% sobre sua folha de salários. No entanto a Medida Provisória 66, de 29/08/2002, convertida na Lei 10.637 de 30/12/2002 criou novo sistema de tributação segundo o qual as entidades com finalidades educacionais e de assistência social que possuam o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) continuam autorizadas a recolher o PIS sobre a folha de pagamento. As demais entidades passaram, a partir de 01/12/2002, a se enquadrar no regime das pessoas jurídicas com finalidade lucrativa. De acordo com a Lei 10.637, a contribuição para o PIS tem como fato gerador o faturamento mensal, entendido como todas as receitas auferidas sejam elas fruto de venda de serviços, doações, aplicações financeiras ou outras.

1.1.5.1.8 Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)

Podem usufruir **isenção** da CPMF, a entidade que **cumulativamente**:

- a) For reconhecida de **utilidade pública** e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- b) For **portadora do CEBAS**, fornecido pelo CNAS;
- c) Promover assistência social **beneficente**, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- d) Não perceberem seus diretores, conselheiros, instituidores ou benfeitores remuneração e usufruírem vantagens e benefícios de qualquer tipo;
- e) Apresentar anualmente ao CNAS relatório circunstanciado de suas atividades.

1.1.5.1.9 Imposto sobre Produtos Industrializados

Conforme a Lei 4.502/64, são **isentos** os produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social, quando se destinem **exclusivamente**, a uso próprio ou à distribuição gratuita a seus educandos e assistidos, no cumprimento de suas finalidades.

1.1.5.1.10 Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOC)

A organizações do Terceiro Setor não tem nenhum benefício com relação ao Imposto sobre Operações Financeiras assim como não tem em relação ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOC) .

1.1.5.1.11 Imposto sobre Importação:

Conforme a Lei nº 8.032, de 12/04/1990, as instituições de educação e assistência social têm isenção e redução do Imposto de Importação para bens sem similar nacional.

1.1.5.1.12 Imposto sobre Exportação:.

Não há qualquer benefício concedido.

1.1.5.1.13 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS)

As entidades não tem imunidade em relação ao ICMS. Portanto, a isenção do imposto dependerá de lei estadual ou convênio.

1.1.6 Relações Trabalhistas

As relações de trabalho nas organizações do Terceiro Setor podem adquirir diversas formas legais que precisam ser tratadas com o devido cuidado.

1.1.6.1 Trabalho Voluntário (não remunerado)

O trabalho voluntário é caracterizado pela Lei 9608/98 (Anexo 1). Para que não seja caracterizada relação trabalhista é necessário que seja realizado um contrato escrito denominado Termo de Adesão, onde conforme SZAZI (2003,p.78),“....devem constar a correta identificação do prestador de serviços, a natureza do serviço e as condições de seu exercício, como carga horária, local, material de apoio e afins”.

No entanto conforme CARTILHA (2005, p.20),

A Lei do Serviço Voluntário, em virtude das inclusões posteriores promovidas pela Lei nº 10.748/03, prevê o pagamento, a título de auxílio financeiro, de R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) durante o período máximo de seis meses a voluntários que tenham entre 16 (dezesesseis) e 24 (vinte e quatro) anos de idade e que sejam integrantes de família com renda mensal per capita de até meio salário mínimo. Têm preferência os jovens egressos de unidades prisionais ou que estejam cumprindo medidas sócio-educativas e/ou grupos específicos de jovens trabalhadores submetidos a maiores taxas de desemprego.

As despesas efetuadas pelo voluntário na execução de seu trabalho junto às entidades sem fins lucrativos poderão ser reembolsadas desde que previamente aprovadas e mediante a contraprestação dos comprovantes.

1.1.6.2 Trabalho remunerado

O trabalho remunerado segue normal e integralmente a normas da CLT. Conforme SZAZI (2003,p 80), caso a entidade venha admitir funcionários é necessário o registro do “livro” ou “fichas de registro de empregados” no órgão local do Ministério do Trabalho (DRT). No livro além da fotografia e dados pessoais do empregado devem constar todas os eventos relacionados ao vínculo empregatício do mesmo. No caso de entidades sem fins lucrativos é mister cuidar para que trabalhadores com vínculo empregatício não venham a prestar serviço voluntário na mesma entidade, pois isso poderia ser caracterizado como “horas extras não pagas”.

1.1.6.3 Trabalho temporário

A contratação de trabalhadores temporários é adequada para substituição de pessoal em férias, aumento sazonal de atividades, licença maternidade ou licença saúde. A Lei que rege o trabalho temporário é Lei 6.019/74, regulamentada pelo Decreto 73.841 de 12/03/1974. A contratação precisa ser realizada através de agência de serviço temporário e não poderá exceder o período de 90 dias, sob pena de vínculo trabalhista.

1.1.6.4 Estagiários

A Lei 6.494/77 regulamentada pelo Decreto 87.497 de 18/08/1982 prevê a contratação de estudantes regularmente inscritos em curso de nível superior, profissionalizante ou supletivo. Deve ser realizado um Termo de Compromisso entre o estagiário e a entidade com assistência da instituição de ensino. A remuneração será feita por meio de bolsa-auxílio.

1.1.6.5 Trabalhadores Autônomos

A entidade poderá ainda contratar trabalhador autônomo para a realização de alguma atividade específica. Deverá ser realizado um contrato para a prestação de determinado serviço e o trabalhador não poderá receber mais que três pagamentos da mesma entidade durante o ano para que não se caracterize vínculo empregatício. A entidade deverá exigir que o trabalhador emita um recibo de pagamento a autônomo (RPA).

1.1.7 Recursos Financeiros nas ESFL

Os recursos financeiros das organizações do Terceiro Setor podem ser obtidos através de: subvenções, contribuições, auxílios e doações, contratos, convênios, termos de parceria e venda de bens ou serviços.

1.1.7.1 Subvenções

As subvenções compreendem as transferências (ou promessas de transferência) de recursos, derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos de setor público, a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas e às vezes investimentos em novos projetos. OLAK e NASCIMENTO (2006,p.31), classificam as subvenções em ordinárias ou periódicas quando recebidas periodicamente para manutenção e custeio e extraordinárias quando voltadas a projetos específicos. As subvenções só podem ser utilizadas para o fim a que foram destinadas.

1.1.7.2 Contribuições

As contribuições para as Organizações sem Fins Lucrativos, conforme OLAK e NASCIMENTO (2006, p.28), compreendem recursos pecuniários periódicos, oriundos de associados ou outras pessoas físicas ou jurídicas destinadas à manutenção, execução e uma obra, projeto ou atividade específica a ser realizada pela entidade.

1.1.7.3 Doações

Doações são transferências (ou promessas de transferência) gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros, direito de propriedade de bens móveis e imóveis ou ainda serviços sem necessidade de contrapartida do beneficiário dos recursos. TACHIZAWA (2004, p.310) esclarece: "Doação é um ato de liberalidade por meio do qual uma pessoa física ou jurídica transfere a outra pessoa física ou jurídica bens ou vantagens de seu próprio patrimônio. Além da vontade do doador em transferir, deve haver manifestação do beneficiário em recebê-los. Para bens imóveis de valor mais alto é exigida escritura pública".

A doação também pode constituir-se do cancelamento de um passivo da entidade.

Conforme OLAK e NASCIMENTO (2006, p.30), as doações podem ser de dois tipos: condicional e incondicional. Essa distinção é fundamental para fins de registro contábil da entidade.

A doação condicional ocorre quando o doador exige que a entidade cumpra determinadas obrigações para poder recebê-la, por exemplo, uma doação em dinheiro para construção de moradias para idosos.

A doação incondicional não obriga a entidade a nenhuma obrigação, por exemplo, doação de materiais a distribuir.

As entidades ainda podem obter recursos através de algumas formas jurídicas como: o Contrato de Gestão; o Convênio e os Termos de Parceria.

1.1.7.4 Contrato de Gestão

Conforme TACHIZAWA (2004, p. 306),

Contrato de Gestão é um instrumento contratual por meio do qual o Poder Público celebra parcerias com entidades privadas sem fins lucrativos para fomento de atividades nas áreas de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, meio ambiente, cultura e saúde. Foi previsto pela Lei nº 9637/99, a qual também previu a possibilidade de transferir atividades relacionadas às áreas de atuação mencionadas e que antes eram desempenhadas pelo próprio Poder Público. Somente poderão celebrar contrato de gestão entidades que previamente obtenham qualificação de organização social. Por meio do contrato de gestão, poderão ser destinados à entidade tanto recursos financeiros como bens e servidores públicos. A assinatura do contrato de gestão e o conseqüente recebimento de bens ou recursos públicos podem ainda sujeitar a entidade ao controle do Tribunal de Contas, Ministério Público e Advocacia Geral da União, os quais poderão ser acionados sempre que houver suspeita de malversação desses.

Cumpre lembrar que no contrato há interesses diversos e opostos. De modo geral o contrato vem precedido de licitação embora a Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93) preveja hipóteses de dispensa de licitação que beneficiam as entidades em determinadas situações, assim como hipóteses de inexigibilidade de licitação, quando a competição é inviável.

1.1.7.5 Convênio

O convênio não é um contrato administrativo propriamente dito. É um acordo firmado entre entes governamentais ou entre estes e entidade privadas no qual são previstos obrigações e direitos recíprocos para consecução de objetivos comuns.

1.1.7.6 Termo de Parceria

O termo de parceria é um instrumento firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como OSCIP, no qual são registrados os direitos e as obrigações das partes, visando o fomento e a execução das atividades de interesse público descritas na Lei nº 9.790/99 (Lei das OSCIP's). Do termo de parceria devem constar: o programa de trabalho a ser desenvolvido; metas, resultados a serem atingidos, prazos, critérios de avaliação, previsão de receitas e despesas etc. Conforme NITZ (2006, p.1), "...a organização tem que ser muito organizada (administrativa e **contabilmente**) [grifo nosso] para cumprir rigorosamente as metas estabelecidas no Termo de Parceria, para a elaboração de Relatórios parciais e para a prestação de contas ao órgão contratante e aos demais controladores."[grifo nosso].

1.1.7.7 Venda de produtos ou serviços

Conforme ESTRAVIZ e CRUZ (2003, p.58),

O custo operacional tende a ser financiado por doações de indivíduos, que em geral não definem no que deve ser gasto o dinheiro doado, deixando isso a critério da organização. Outras fontes importantes para financiar o custo anual são os projetos geradores de recursos, convênios com governo ou eventos. Algumas empresas aportam recursos para esse tipo de custeio, mas em geral, preferem doar para projetos específicos. Portanto, inclua em suas estratégias de campanhas anuais a realização de eventos e pense onde poderá desenvolver projetos que gerem recursos.

É importante que as organizações busquem sua sustentabilidade envolvendo vários financiadores, governo, empresas, fundações, sócios, além de geração de recursos próprios. Se este sistema é bem planejado, tem-se sempre a garantia de continuar existindo, mesmo que uma das fontes de financiamento deixe de contribuir.

Cada uma das formas de obter-se recursos apresenta vantagens, dificuldades e implicações que precisam ser individualmente avaliadas pela entidade. A tarefa não é simples. Uma parceria, por exemplo, pode parecer uma estratégia do ponto de vista de redução de custos. No entanto pode implicar em desvios da missão e exigências que nem sempre a entidade terá condições de cumprir. Por tanto antes de qualquer decisão é necessária análise e um planejamento bem elaborados.

ESTRAVIZ e CRUZ (2003, p.83 a 89), apresentam quadros que permitem a análise de algumas vantagens e desafios a vencer para a obtenção de recursos, assim como o tipo de recurso que pode ser obtido nas diferentes fontes.

A análise dos quadros a seguir pode complementar a análise contábil no processo de planejamento das entidades.

QUADRO 5 - QUADRO COMPARATIVO VANTAGENS VERSUS FONTES DE FINANCIAMENTO

FONTES FINANCIADORAS					
Empresas	Indivíduos	Fundações	Governo	Geração de Renda	Inst. Religiosa
1. Parcerias que agregam credibilidade e visibilidade	1. Recurso vem solto e pode ser utilizado para financiar seu custo operacional	1. Dão credibilidade	1. Fortalecimento do trabalho através de assessoria técnica	1. Autonomia financeira	1. Identificação com a instituição religiosa
2. Menor burocracia	2. Constituem uma rede de doadores	2. Somas substanciais, doadas geralmente de uma só vez ou no máximo por 3 anos	2. Legitimação	2. Continuidade	2. Credibilidade do projeto
3. Maior retorno financeiro	3. Agente Multiplicador	3. Apresentam modelos para propostas e auxiliam no desenvolvimento de indicadores e obtenção de resultados	3. Garantia de verba (convênio)	3. Geração de emprego	3. Divulgação na comunidade
4. Pode gerar divulgação	4. Atingidos pelo coração	4. Possuem a missão clara, o que facilita identificação com o projeto a ser apresentado	4. Grandes somas e por longos períodos	4. Ag. Financiadoras gostam de contribuir com projetos que deem uma certa sustentabilidade para a organização	4. Apoio no custo operacional
5. Doações em espécie, dinheiro e trabalho voluntário	5. Menos exigência mais envolvimento	5. Prestação de contas é necessária		5. Podem ser criativos/inovadores	5. Projetos de longa duração
6. Decisões sobre doações feitas ao longo de todo o ano	6. Mais rápida a resposta	6. Mais democrático		6. Podem fortalecer os vínculos com doadores	6. Também faz contribuições em espécie
	7. Doações de longo prazo	7. Falam a mesma língua			
	8. Podem doar trabalho em várias áreas além de dinheiro				
	9. Apoiam causas ousadas				
V a n t a g e m s					
					1. Recurso vem solto e pode ser utilizado para financiar seu custo operacional
					2. Marketing e divulgação da organização: visibilidade e credibilidade
					3. Aproximação com a comunidade
					4. Pode-se constituir um banco de dados de potenciais doadores: concentração de doadores em potencial em uma noite
					5. Podem ser criativos e divertidos tornando-se marcantes e aguardados todos os anos
					6. Podem fortalecer o vínculo com doadores

FONTE: CRUZ e ESTRAVIZ (2003, p.83).

QUADRO 6 - COMPARATIVO TIPOS DE APOIO VERSUS FONTES DE FINANCIAMENTO

FONTES FINANCIADORAS						
Tipos de Apoio	Empresas	Indivíduos	Fundações	Governo	Geração de Renda	Inst. Religiosa
	1. Recursos financeiros, humanos e em espécie 2. Trabalho voluntário 3. Auxílio organizacional 4. Podem apoiar eventos especiais vendendo convites	1. Verba 2. Horas gratuitas de profissionais 3. Bens 4. Divulgação do projeto 5. Presença em eventos	1. Dinheiro 2. Treinamento 3. Acompanhamento do projeto 4. Desenho de indicadores 5. Dinheiro inicial 6. Financiamento para projeto específico 7. Apoio institucional (pequenas quantias) 8. Em geral não abiam eventos especiais	1. Técnico e financeiro 2. Elaboração de projetos	1. Recurso de agências financiadoras e fundações 2. Programa com forte apelo	1. Pode fornecer apoio à projetos específicos ou apelo institucional 2. Apoio da comunidade religiosa 3. Contribuições em espécie 4. Respaldo 5. Recursos a longo prazo
Eventos Especiais						
1. Divulgação da instituição 2. Traz dinheiro livre para qualquer uso 3. Mão-de-obra voluntária						

FONTE: CRUZ E ESTRAVIZ (2003.p.89).

QUADRO 7 - RECURSOS NECESSÁRIOS VERSUS FONTES DE FINANCIAMENTO

FONTES FINANCIADORAS						
	Empresas	Indivíduos	Fundações	Governo	Geração de Renda	Inst. Religiosa
R e c u r s o s N e c e s s á r i o s	1. Indicações 2. Sensibilização com a causa 3. Material de divulgação 4. Projetos bem preparados 5. Conexões com a gerência local da empresa podem ser úteis 6. Conhecer a empresa	1. Cartas, folhetos, telefonemas 2. Pessoal preparado para contatos 3. Visitas a doadores 4. Eventos 5. Tempo para construir e nutrir relações	1. Pessoas capacitadas 2. Bom projeto 3. Interesse mas não obrigatório ter conexões com equipe profissional ou diretoria da fundação 4. Material de apoio 5. Referências à idoneidade	1. Pessoas adequadas 2. Administração organizada 3. Diretoria constituída de fato 4. Documentação legalizada	1. Investimento inicial 2. Recursos humanos adequados e bastante especializados 3. Planejamento estratégico	1. Projeto adequado 2. Conexão e contatos com lideranças da instituição religiosa 3. Envolvimento com a comunidade
						Eventos Especiais 1. Pessoas capacitadas 2. Capital inicial é necessário 3. Local 4. Doações 5. Planejamento 6. Patrocínio 7. Voluntários

FONTE: CRUZ e ESTRAVIZ (2003,p.88).

QUADRO 8 - FONTES FINANCIADORAS VERSUS MOTIVAÇÃO.

FONTES FINANCIADORAS						
Empresas	Indivíduos	Fundações	Governo	Geração de Renda	Inst. Religiosa	Eventos Especiais
1. Qualidade do trabalho 2. Retorno da imagem junto à comunidade 3. Marketing 4. Atividade pode beneficiar direta ou indiretamente a empresa 5. Funcionário se sente mais motivado a trabalhar numa empresa socialmente responsável	1. Desejo de pertencer ao grupo 2. Amigos 3. Participar dos resultados 4. Valorização 5. Identidade com a causa 6. Desejo de ser parte da visão da organização	1. Realização de sua missão 2. Garantia de um bom trabalho 3. Mais resultados oferecidos através de seu financiamento	1. Prestação de serviço feito à comunidade com custo menor 2. Desenvolvimento da comunidade	1. Liberdade de recursos 2. Não depender de contratos 3. Doação específica a uma atividade que irá se auto-sustentar	1. Identificação com a causa 2. Altruísmo 3. Seu programa ajuda-os a realizar sua agenda religiosa 4. Possibilidade de mostrar coerência entre reflexão e ação	1. Envolvimento com a causa e o evento 2. Multiplicação de novos contatos e traz mais voluntários (futuros doadores)
M o t i v a ç ã o						

3):

FONTE: CRUZ e ESTRAVIZ (2003,p.89).

1.2 METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo proposto foi realizada pesquisa exploratória sobre o Terceiro Setor a fim de reunir o máximo de informações e aprofundar o conhecimento do assunto para então verificar como a Contabilidade Gerencial poderia contribuir para que as associações civis sem fins lucrativos cumpram sua missão com eficiência e eficácia.

Quanto aos procedimentos foram utilizadas pesquisa bibliográfica sobre o tema Terceiro Setor, contabilidade aplicada ao Terceiro Setor e pesquisa documental sobre a legislação que o rege. Adotou-se a abordagem qualitativa do problema. Identificados os aspectos jurídicos, legais e administrativos pode-se então analisar como a Contabilidade Gerencial pode fornecer ferramentas de auxílio à gerência tanto na tomada de decisões quanto na transparência da administração.

1.3 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa é importante por esclarecer como as ferramentas da Contabilidade Gerencial podem ser utilizadas para as entidades do Terceiro Setor e assim contribuir para que cumpram sua missão com eficiência e eficácia.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL

2.1.1 Aspectos Gerais

A Contabilidade aplicada divide-se em duas linhas básicas: a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Custos.

A Contabilidade Financeira ou Geral é prática obrigatória e tem por essência atender aos usuários externos. Conforme PADOVEZE (2003, p.8), a Contabilidade Financeira é associada à relatórios voltados ao atendimento das necessidades legais e sociais. Fazem parte desses relatórios: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Conforme MARTINS (2003, p.23), a Contabilidade de Custos teve como finalidade inicial resolver problemas de mensuração de estoques e resultados. Ou seja: estava voltada essencialmente aos usuários internos. Com o crescimento das indústrias e o distanciamento entre o administrador os ativos e pessoas administradas a Contabilidade de Custos acabou evoluindo para a Contabilidade Gerencial e tornando-se uma ferramenta essencial de auxílio à gerência.

JIAMBALVO (2001, p.4), afirma que: "...os relatórios da contabilidade financeira visam principalmente aos usuários externos, e os relatórios da contabilidade gerencial visam principalmente os usuários internos. No entanto, os gerentes também fazem uso significativo dos relatórios de contabilidade financeira, e os usuários externos ocasionalmente requerem informações financeiras que são normalmente consideradas apropriadas para os usuários internos."

Conforme ATKINSON (2000,p.67), Contabilidade Gerencial é:"...o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recurso." Sendo:

Identificação – Reconhecimento e avaliação de transações empresariais e outros eventos econômicos para ação contábil apropriada.

Mensuração – Quantificação, incluindo estimativas, transações empresariais ou outros eventos econômicos que têm ocorrido ou previsões dos que podem acontecer.

Acumulação – Delineação de abordagens disciplinadas e consistentes para registrar e classificar transações empresariais apropriadas e outros eventos econômicos

Análise – Determinação das razões para reportar a atividade e sua relação com outros eventos econômicos e circunstanciais.

Preparação e Interpretação – Coordenação e planejamento de dados contábeis, provendo informações apresentadas logicamente, o que inclui, se apropriado, as conclusões referentes a esses dados.

Comunicação – Informação pertinente para a administração e outros para usos internos e externos.

Planejamento – Quantificação e interpretação dos efeitos de transações planejadas e outros eventos econômicos na empresa; inclui aspectos estratégicos, táticos e operacionais e requer que o contador forneça informações quantitativas, históricas e prospectivas para facilitá-la; isso inclui, também, participação no desenvolvimento do sistema de planejamento, estabelecendo metas alcançáveis escolhendo meios apropriados de monitorar o progresso em direção às metas.

Avaliação – Julgamento das implicações de eventos históricos e esperados e ajuda na escolha do curso ótimo de ação; inclui a tradução de dados em tendências e relações; comunicação das conclusões derivadas, efetivamente e prontamente, das análises.

Controle – Assegurar a integridade da informação financeira relativa às atividades e aos recursos da empresa; monitoramento e medição do desempenho e indução a qualquer ação corretiva exigida para retornar a atividade a seu curso intencional; fornecimento de informações aos executivos que operam em áreas funcionais que possam usa-las para alcançarem o desempenho desejável.

Assegurar Recursos de Responsabilidade - Implementar um sistema de reportar o que está alinhado com as responsabilidades organizacionais e contribuir para o uso efetivo de recursos e de medidas de desempenho da administração; transmitir os objetivos e as metas da administração ao longo da empresa na forma de responsabilidades; sistema que fornece, contabiliza, reporta e que acumulará e informará receitas apropriadas, despesas, ativos, obrigações e informação quantitativa relacionada para gerentes que terão, então melhor controle sobre estes elementos.

Relatório Externo – Preparação de relatórios financeiros baseados em princípios de contabilidade geralmente aceitos, ou em outras bases apropriadas, para grupos não administrativos, como acionistas, credores, agências regulamentadoras e autoridades tributárias; participação no processo de desenvolver os princípios de contabilidade que estão subjacentes ao relatório externo.”

ATKINSON (2000, p.45), afirma que são funções da Contabilidade Gerencial: controle operacional, custeio do produto, custeio do cliente, controle administrativo, controle estratégico consistindo informações gerenciais contábeis:

Dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos serviços e clientes da empresa; por exemplo, o custo calculado de um produto, de uma atividade, ou de um departamento, relativo a um período de tempo recente.

Constituem relatórios da Contabilidade Gerencial: os Orçamentos, os Relatórios de Custo, os relatórios para a tomada de decisão, Contabilidade por Responsabilidade, os Relatórios de Desempenho. Quanto à periodicidade não existe uma regra. Ela deve atender às necessidades da entidade, portanto podem ser elaborados tantos relatórios quantos forem necessários.

Embora a Contabilidade Financeira esteja dirigida essencialmente ao público externo e a Contabilidade Gerencial ao público interno, muitas vezes elas podem ser utilizadas por ambos.

No caso das Organizações do Terceiro Setor que são entidades privadas com fins públicos por uma questão de transparência ambos os relatórios são importantes.

A seguir um quadro comparativo entre as características das informações geradas pela Contabilidade Financeira e das informações geradas pela Contabilidade Gerencial.

QUADRO 9 - COMPARAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES DA CONTABILIDADE FINANCEIRA E DA CONTABILIDADE GERENCIAL

FATOR	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
Usuários dos relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivos	Reportar o desempenho passado às partes externas; contratos.	Informar decisões internas; <i>feedback</i> e controle sobre desempenho operacional; contratos.
Forma dos Relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamentos, Contabilidade por Responsabilidade, Relatórios de Desempenho, Relatórios de Custo, relatórios Especiais não Rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Frequência dos Relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal.	Quando necessário pela administração.
Data	Histórica, atrasada.	Atual, orientada para o futuro.
Custos ou Valores utilizados.	Históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos).
Restrições nas informações fornecidas.	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Nenhuma restrição. Sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de Informação.	Para mensuração financeira.	Mensuração física e operacional dos processos, fornecedores, concorrentes.
Característica da Informação	Objetiva (sem viés), auditável, confiável, relevante, a tempo, precisa.	Mais subjetiva e sujeita à juízo de valor, válida, relevante, acurada.
Escopo.	Muito agregada; reporta toda a empresa.	Desagregada; informa decisões e ações locais.

NOTAS: Adaptado de ATKINSON (2000,p.38) e PADOVESE (2003,p.11).

2.1.2 Relatórios Gerenciais

Como vimos na seção anterior, relatórios gerenciais são documentos em que os dados levantados são agrupados em forma de informação que servem para orientar a tomada de decisão ou informar aos *stakeholders* a capacidade da organização em gerir os recursos captados.

Os relatórios gerenciais podem se apresentar sob a forma de: Orçamentos, Contabilidade por Responsabilidade, Relatórios de Custos.

2.1.2.1 Orçamentos

Conforme ATKINSON (2000,p.465), orçamento é a “Expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais.” “...é um fenômeno de planejamento mas também serve como controle no comportamento....fixando limites em relação ao que pode ser gasto dentro de cada categoria de orçamento”.

JIAMBALVO (2001, p.2), afirma que orçamentos são os planos financeiros elaborados pelos contadores gerenciais.

PADOVEZE (2003,p.189), cita PASSARELI⁴ ao afirmar que Orçamento “.....nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje”.

Orçamento está diretamente relacionado ao planejamento.O termo planejamento por sua vez, traz em si a idéia de futuridade; objetivos e metas a atingir e racionalidade na escolha do curso da ação.

ATKINSON (2000,p.465), afirma que sem um orçamento não há como saber quanto e onde o dinheiro está sendo gasto. Os orçamentos são também um meio de comunicar as metas de curto prazo da organização para seus membros e de mostrar como os gerentes estão conduzindo as atividades.

Para PADOVEZE (2003, p.189), o processo orçamentário deve permitir a participação de toda a estrutura hierárquica com responsabilidade orçamentária e o ponto fundamental do plano orçamentário é:“... o processo de estabelecer e coordenar objetivos de todas as áreas de empresa, de forma que todos trabalhem sinergicamente...”

Conforme Jiambalvo (2001, p.198),

⁴ PASSARELI, João.**Orçamento como Instrumento Gerencial.** *Caderno de Contabilidade*, n.1,v 1, maio 1991. Departamento de contabilidade PUC/MG.

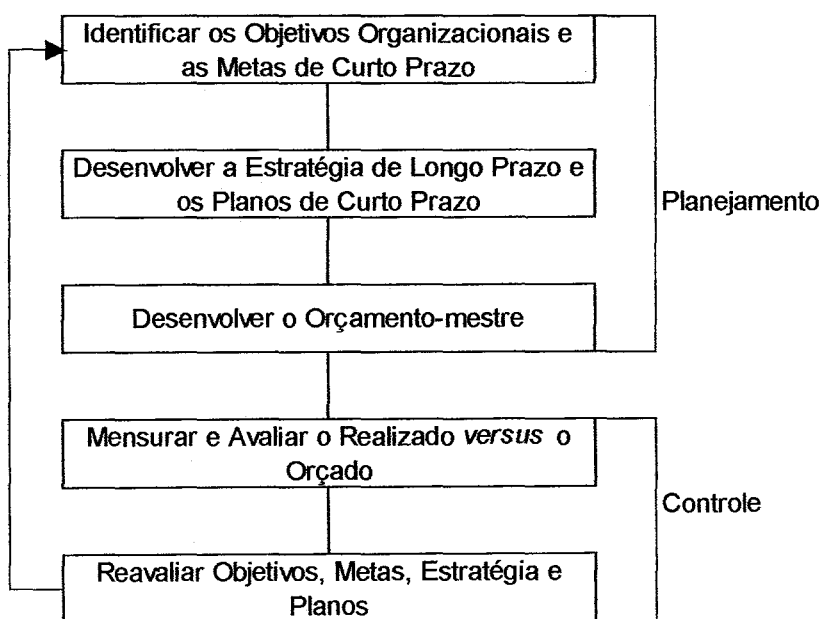
“os orçamentos são úteis no processo de planejamento porque fomentam a comunicação e a coordenação. O desenvolvimento de um plano formal – ou seja, um orçamento – obriga os gerentes a considerar cuidadosamente suas metas e objetivos e determinar maneiras de atingi-los”.

Os orçamentos podem mostrar problemas potenciais e evidenciar as formas de corrigi-los.

Conforme ATKINSON (2000, p.58), a informação não financeira sobre atividades em execução é crítica para melhoria dos processos internos e para a satisfação dos clientes. Ou seja, são muito importantes para a eficácia e eficiência da organização.

Na Figura 1 , pode-se analisar o papel do orçamento no planejamento e controle das organizações.

FIGURA 1 - PAPEL DO ORÇAMENTO NO PLANEJAMENTO E CONTROLE.



FONTE: ATKINSON (2000,p.466).

Conforme PADOVEZE (2003, p.197), os passos para a preparação do Plano Orçamentário devem ser:

- a) Estabelecer a missão e os objetivos da organização;

- b) Estruturar as premissas ambientais (ambiente externo – ambiente interno) e a partir destas determinar o fator limitante;
- c) Elaborar o orçamento a partir do fator limitante;
- d) Elaborar os outros orçamentos coordenando-os com o fator limitante e os objetivos da organização;
- e) Sintetizar todos os orçamentos ou partes para elaborar o orçamento mestre;
- f) Rever o orçamento mestre à luz dos objetivos da organização;
- g) Monitorar o resultado – previsto *versus* realizado;
- h) Tomar medidas para corrigir as variâncias.

Para PADOVEZE (2003, p.191), os princípios gerais para a estruturação do plano orçamentário são:

- a) Orientação por objetivos – para que sejam alcançados com eficiência e eficácia;
- b) Envolvimento dos Gestores – como forma de obter seu comprometimento;
- c) Comunicação Integral - para compatibilizar o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional;
- d) Expectativas Realísticas – para que o sistema seja motivador;
- e) Reconhecimento de Esforços Individual e de Grupos – deve ser instrumento de avaliação e desempenho.

Conforme o mesmo autor, o orçamento obedece à estrutura informacional contábil do plano de contas ou do plano de departamentalização (Centro de Custos). As peças orçamentárias devem ser elaboradas para cada gestor que tenha sob sua responsabilidade custos ou receitas controláveis.

Para PADOVEZE (2003, p.192), os orçamentos podem ser elaborados á partir dos conceitos de Orçamento de Tendências e Orçamento base Zero. Conforme o mesmo autor há dois tipos de orçamento: estático e flexível.

O orçamento estático ocorre quando a administração do sistema não permite alterações nas peças orçamentárias. Ou seja, o controle é central.

O orçamento flexível é o orçamento composto por um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividades.

Conforme JIAMBALVO (2002, p.200), o método do orçamento na base zero é o método de preparação de orçamentos que no qual os valores são orçados no início de cada período orçamentário.

No método do orçamento de tendências a preparação dos orçamentos inicia-se tendo como ponto de partida a quantia gasta do período anterior.

2.1.2.2 Relatórios de Custos

Conforme BRUNI e FAMÁ, (2004, p.238), os relatórios de custos para decisão voltam-se especialmente para os custos que podem ser afetados pela tomada de decisão.

Entre as diferentes formas de organizar as informações encontra-se a classificação de custos em evitáveis e inevitáveis.

Os custos irrelevantes ou evitáveis são gastos que podem ser eliminados total ou parcialmente face à escolha entre diferentes alternativas de decisão.

Em um ambiente competitivo, os relatórios de custos fornecem aos gerentes informações precisas e relevantes sobre os custos efetivos praticados pela empresa. Essas informações são importantes para o desenvolvimento de produtos/serviços mais eficientes; sinalizar melhorias em qualidade, eficiência e rapidez nas operações de produção; orientar a decisão sobre *mix* de produtos; escolher fornecedores alternativos e negociar com clientes preço, especificações e qualidade.

Os relatórios de custos podem ser organizados em Sistemas de Custeio como o Custeio Baseado em Atividades (ABC); o processo de Melhoria Contínua ou *Empowerment* de funcionários na Gestão de Qualidade Total (TQM); ou *Balanced Scorecard*.

Segundo ATKINSON (2000, p.53), "o custeio baseado em atividades (ABC), atribui primeiro os custos dos recursos às atividades executadas pela empresa. A seguir, esses custos são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que se beneficiaram dessas atividades ou criaram sua demanda." Conforme o autor, inicialmente as empresas usam o custeio baseado em atividades para analisar os dados históricos. As despesas operacionais mais recentes são atribuídas aos produtos, serviços e clientes atendidos no período. As informações tornam-se então a base para as ações a serem realizadas no próximo período. As tomadas de

decisão incluem: modificação de preços, *mix* de produtos e clientes; melhorar o relacionamento com fornecedores e clientes; aprimorar o desenho de produtos e serviços; executar as atividades com eficiência e eliminar atividades que não criam valor.

Conforme ATKINSON (2000, p.56), face à grande competição global, o desempenho baseado em padrões históricos não faz sentido e muitas empresas estão adotando o processo de melhoria contínua onde os colaboradores da linha de frente solucionam problemas e pesquisam maneiras de diminuir e eliminar desperdícios, sem autorização explícita dos gerentes intermediários. Daí o nome *empowerment* de funcionários. Essa é a filosofia da Gestão da Qualidade Total (TQM): os funcionários fazem parte do processo e como tal necessitam de informações gerenciais que os assistam em suas atividades de melhoria contínua. O compartilhamento das informações não apenas operacionais mas também financeiras capacita os operadores a identificar as oportunidades para redução de custos; estabelecer prioridades para melhorar os projetos; manter equilíbrio entre meios e alternativas para melhorar as operações; avaliar investimentos propostos para melhorar as operações e medir as consequências de suas melhorias nas atividades.

No *Balanced Scorecard* as informações são organizadas de forma a mensurar os processos empresariais para esclarecer, comunicar e implementar a estratégia empresarial. O sistema retém as medidas financeiras históricas porém acrescenta mais três perspectivas: clientes, processos empresariais internos e aprendizagem e crescimento. Conforme ATKINSON, (2000, p.62), o *Balanced Scorecard* traduz a estratégia empresarial, em objetivos e medidas, por meio do conjunto equilibrado dessas quatro perspectivas.

2.1.2.3 Contabilidade por Responsabilidade

Conforme PADOVEZE, (2003, p.451), a Contabilidade por Responsabilidade ou Divisional é: "...o conjunto de conceitos contábeis gerenciais que permitem a identificação, mensuração, acumulação, decisão e informação dos eventos econômicos e atividades específicas para cada um dos gestores dentro da empresa."

A contabilidade por responsabilidade permite a avaliação de desempenho de cada gestor responsável por um departamento identificado. Essa responsabilidade individual ou departamental de desempenhar certa função denomina-se *accountability*.

Conforme CATELLI, (2001, p.116), *accountability* refere-se a responsabilidade do gestor de prestar contas de seus atos e deve evidenciar como os gestores têm feito uso da autoridade que lhes foi delegada na administração de um conjunto de recursos escassos que ficam à sua disposição, a fim de atender às expectativas com relação a seu trabalho.

A *accountability* está relacionada à avaliação de desempenho do gestor sobre elementos e fatores que estão sob seu domínio. Entre os autores pesquisados é senso comum que para a implantação do sistema é necessário que os gestores tenham suas funções e responsabilidades claramente definidas; que tenham sido identificadas as variáveis controláveis e não controláveis e que os gestores tenham participado do planejamento das atividades sob sua responsabilidade.

O desempenho é medido em relação aos resultados esperados de suas atividades operacionais dentro do contexto global da empresa.

ATKINSON et al, (2000, p 37), afirma que as informações gerenciais contábeis servem para medir o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos.

Informações financeiras e não financeiras sobre custos, qualidade e tempo exigido para executar atividades pode por sua vez ajudar os contadores gerenciais a desenvolver medidas e metas de desempenho que irão sinalizar o quão bem as atividades estão contribuindo para completar o conjunto do processo produtivo.

3 DESENVOLVIMENTO

Para compreender como a Contabilidade Gerencial pode contribuir para que as entidades sem fins lucrativos de cunho social cumpram sua missão com eficiência e eficácia, é necessário de antemão conhecer não apenas as peculiaridades dessas entidades, mas o universo em que se situam. Portanto, antes de abordar especificamente os aspectos contábeis será realizada uma abordagem geral iniciando com conceitos básicos, por exemplo, do que é uma organização, até alcançarmos as peculiaridades do setor.

3.1 CONTABILIDADE APLICADA AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

3.1.1 Aspectos Gerais

ARAÚJO (2005, p.46), ao abordar a contabilidade para o Terceiro Setor afirma: “Não se pode conceber que uma organização que utilize recursos escassos para a consecução de seus objetivos não possua um sistema contábil para proceder à gestão do patrimônio”.

DRUCKER (2002, p.147), em relação a gestão no Terceiro Setor afirma que “também as instituições não lucrativas precisam de medições em algumas áreas específicas às suas missões” e a seguir sobre o desempenho afirma: “precisa ser medido – ou ao menos julgado – além de ser continuamente melhorado”.

BENÍCIO (2006, p.1) aponta a importância da contabilidade na demonstração das origens e aplicações dos recursos uma vez que quaisquer que sejam as suas fontes – públicas ou privadas - os fins nas organizações sem fins lucrativos sempre são públicos e portanto de interesse da sociedade como um todo. Conforme BENÍCIO (2006,p.3), afirma que o sucesso de uma entidade, “...pode ser medido pela publicação das informações contábeis, desta vez, não na perspectiva de uma exigência legal, mas sim de princípio de transparência que será vital à sua sobrevivência”.

O autor prossegue afirmando que a sustentabilidade implica não apenas manter uma atividade que atenda a sua missão, mas em evidenciar essas atividades em forma de demonstrações, da origem e da destinação dos recursos recebidos. BENÍCIO (2006, p.3), afirma que adotar uma prática contábil que atenda a fatores como sistematização, planejamento, relatórios dinâmicos, transparência, exigência legal podem ser obtida através do envolvimento da Contabilidade em todo sistema.

Esse envolvimento deve andar passo à passo com todas as atividades planejadas. Deve envolver outras pessoas da organização, pois nas entidades sem fins lucrativos as finanças são responsabilidades compartilhadas desde a captação de recursos até a prestação de contas. Também através da elaboração de orçamentos factíveis às atividades e através do agrupamento das despesas por centros de custos ou projetos específicos para que as informações se tornem claras e organizadas.

BENÍCIO (2000, p.37) salienta que informações claras e bem organizadas influem diretamente na captação de recursos ao dizer:

Uma instituição que não tem uma contabilidade minimamente organizada, uma estrutura de custos bastante clara e projetos concretos de intervenção social dificilmente obterá êxito na atividade de captação de recursos. Tanto as pessoas quanto as instituições querem ter certeza de que seu dinheiro será bem aplicado e não querem ver seus recursos perdidos em burocracias internas ou não investidos nos projetos para os quais deram dinheiro. É preciso que a comunidade confie na necessidade do trabalho realizado pela organização e saiba que o dinheiro ou bens doados a ela serão utilizados de forma eficiente, o mesmo ocorrendo com o trabalho voluntário.

3.1.1.1 Normas Técnicas

As Normas Brasileiras de Contabilidade que regem as Entidades sem Fins Lucrativos são:

NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil;

NBC T 2.5 – Das Contas de Compensação;

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis;

NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial;

NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

Em aspectos específicos obedecem à:

NBC T 10 – Aspectos Contábeis de Entidades Diversas⁵.

NBC T 10.4 – Fundações (Resolução CFC nº 837/99 de 22 de fevereiro de 1999);

NBC T 10.16 – Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações (Resolução CFC nº 922/2001 de 13 de dezembro de 2001);

NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros (Resolução CFC nº 877/00 de 18 de abril de 2000, alterada pela Resolução CFC nº 926/2001, de 19 de dezembro de 2001).

Como podemos observar é a NBC T 10.19 que melhor se aplica à associação civil sem fins lucrativos de cunho social, que são o principal objeto de nossa pesquisa.

Os livros legais obrigatórios conforme Decreto Nº 3000, de 26/03/1999, artigos 257, 258 e 259 são:

Livro de razão;

Livro diário – que conterà as mesmas informações que o livro de razão.

De acordo com as NBC T 10.19 (Anexo 4) as demonstrações contábeis para as Organizações sem Fins Lucrativos, determinadas pela NBC T 3, são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos, acompanhadas de notas explicativas das demonstrações contábeis.

É importante lembrar que o lançamento contábil, efetuado de forma correta e atendendo aos princípios e normas expressos na legislação, válida (ou inválida) um pagamento e/ou um recebimento ocorrido na organização.

O ordenamento das contas, das entidades sem fins lucrativos, em termos de estrutura segue as normas e práticas contábeis vigentes, ou seja, são organizadas e classificadas de acordo com a Lei 6407/75, artigos 178 à 188 embora com algumas adaptações principalmente em relação à nomenclatura.

Assim, nas organizações sem fins lucrativos, o Patrimônio Líquido passa a ter a denominação de Patrimônio Social, a Demonstração de Resultados passa a ser chamada de Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício e a Demonstração

⁵ Ver Apêndice 4.

do Patrimônio Líquido passa a ser a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

Devido ao estágio evolutivo da grande maioria das OTS no Brasil o profissional de contabilidade deve ter em mente que além dos relatórios informativos e das demonstrações financeiras, provavelmente caberá a ele criar a cultura contábil da organização.

3.1.2 Contabilidade Aplicada

O Plano de Contas é a base de onde serão levantadas as informações para o preenchimento tanto dos relatórios para os usuários externos como para os usuários internos. Portanto, o primeiro desafio para o contador será elaborar o Plano de Contas da entidade.

O Plano de Contas é um agrupamento de todas as contas que serão utilizadas pela Contabilidade e que servirá de guia para os respectivos registros contábeis.

As Organizações do Terceiro Setor têm peculiaridades próprias que exigirão algumas adaptações no Plano de Contas. Essas peculiaridades envolvem basicamente os tipos e a forma de recursos utilizados mais os privilégios e obrigações advindos de títulos e qualificações como vimos anteriormente. Para que a contabilidade alcance a qualidade esperada fazer a correta classificação, avaliação e mensuração das contas é fundamental.

3.1.2.1 Classificação e Registro dos Fatos Contábeis

BENÍCIO (2000, p.63), ao tratar dos elementos patrimoniais, faz uma correlação entre os princípios da Contabilidade e as Organizações do Terceiro Setor que pode facilitar sua classificação, avaliação e mensuração. Afirma:

Os princípios fundamentais da contabilidade são sete:

- I. da Entidade;

- II. da Continuidade;
- III. da Oportunidade;
- IV. do Registro pelo Valor Original;
- V. da Atualização Monetária;
- VI. da Competência;
- VII. da Prudência.

Quando se atenta aos aspectos mais importantes de cada princípio, pode-se estabelecer a seguinte correlação e dizer que:

- I. o patrimônio da organização a ela pertence;
- II. o patrimônio da organização não morre com ela;
- III. o patrimônio da organização deve ser integrado a ela no ato de sua aquisição;
- IV. o patrimônio da organização deve ser expresso pelo valor original de aquisição, em moeda corrente local;
- V. o patrimônio da organização deve ser avaliado anualmente e a reavaliação deve a ele ser incorporada;
- VI. as receitas e despesas da organização devem ser reconhecidas como tal, quando efetivamente se referir ao exercício financeiro; e,
- VII. o valor patrimonial da organização deve ser atribuído com prudência, procurando atribuir um valor menor, sempre que houver um conflito ou uma dúvida.

Quanto à forma de registro dos fatos contábeis específicos do setor, estão organizadas abaixo indicações de TACHIZAWA (2004, p.188-191); ARAÚJO (2005 p.73-88) e ZANLUKA (2006,p.15-23).

3.1.2.1.1 Doações, subvenções e contribuições

- a) As receitas de doações, subvenções, e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.
- b) As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil, entendido como: contrato, recibo, nota fiscal, fatura ou demonstrativo (planilha, rateio ou forma semelhante) que dê suporte ao respectivo lançamento contábil.

- c) Doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita e só devem ser reconhecidas no recebimento efetivo.
- d) Deve-se especificar se a doação é incondicional ou condicional. Pelo princípio do conservadorismo uma doação condicionada deve ser registrada primeiramente em contas de compensação e só quando se completarem as respectivas condições é que se fará a reversão do lançamento efetuando-se o registro da respectiva receita.
- e) Quando a doação vier sob forma de outros ativos não destinados à custeio, a partida de registro deverá ser efetuada observando a conta de aplicação dos recursos e a contrapartida diretamente no patrimônio social da entidade. O bem doado deverá ser avaliado pelo seu valor de mercado, menos as despesas necessárias para colocá-lo em operação.
- f) Quando a doação for decorrente de perdão de dívida, o registro contábil deverá ser registrado em conta de resultado se for utilizado para custeio ou em conta do patrimônio social se for utilizado como investimento.

3.1.2.1.2 Ativos de Renda

Ativos de renda devem ser registrados no subgrupo investimentos, para evidenciar sua caracterização de ativos destinados à obtenção de recursos futuros.

3.1.2.1.3 Recursos obtidos por Contratos, Convênios ou Termos de Parceria

Recursos advindos de Contratos, Convênios ou Termos de Parceria não se caracterizam como uma receita, pois sua aplicação é definida pelo próprio contrato, sendo uma obrigação (passivo) da entidade, devendo ser registrados em recursos de terceiros para execução de projetos. Só constituirá receita se houver algum tipo de remuneração pela gestão do recurso. Estes recursos são trabalhados com contas ativas e passivas.

3.1.2.1.4 Trabalho Voluntário

Serviço voluntário deve ser classificado como receita pelo recebimento do serviço e despesa pela execução do serviço prestado pelo mesmo. Sugere-se que a fixação do valor do serviço seja feita com base no valor-hora ou tabela de honorários da correspondente atividade ou profissão.

3.1.2.1.5 Gratuidades

- a) Imunidades e isenções referentes a impostos, taxas e contribuições federais devem ser contabilizadas como Benefícios Recebidos – Gratuidade. Conforme OLAK e NASCIMENTO (2006, p.56), a contabilização evidenciará se a entidade deverá ou não gozar dos benefícios concedidos pela legislação pertinente.
- b) Serviços concedidos pelas OTS como assistência social ou bolsas de estudo, deverão ser contabilizados como valores desembolsados e registrados como Benefícios Concedidos – Gratuidade.
- c) Recebimento ou prestação de serviços não pagos, apesar da NBC T 10.19, determinar que devam ser evidenciadas apenas em Notas Explicativas há consenso entre ARAÚJO (2005, p.73), OLAK e NASCIMENTO (2006, p.65) e ZANLUCA (2006 p.25); que por questões de transparência devem ser consideradas em contas específicas⁶.

É muito comum que as entidades sem fins lucrativos se esqueçam de avaliar e contabilizar os custos envolvidos na captação de recursos. No entanto, como veremos mais adiante eles são representativos e importantes inclusive para avaliar as formas de captação mais eficazes. Custos para captação de recursos são uma peculiaridade do setor e devem constar do Plano de Contas.

A seguir, modelo de Plano de Contas elaborado por ZANLUCA (2006, Anexo), para entidade de interesse social e que pode servir de parâmetro para

⁶ Ver exemplo de Plano de Contas à p.68-79.

elaboração de Plano de Contas próprio. No Anexo 3 Manual de Orientação para elaboração do Plano de Contas fornecido pelo Ministério da Justiça.

Modelo do Plano de Contas – Entidade de Interesse Social

O modelo de plano de contas a seguir é aplicável às entidades que atuam em interesses sociais (creches, instituições de assistência social e assemelhadas) observando que se deve proceder às adaptações necessárias, para que o mesmo satisfaça às exigências específicas de cada entidade.

CÓDIGO/TÍTULO DA CONTA

1. Ativo

1.1 Circulante

1.1.1 Disponibilidades

1.1.1.01 Caixa

1.1.1.02 Bancos Conta Movimento – Recursos Livres

1.1.1.03 Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros

1.1.1.04 Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições

1.1.1.05 Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres

1.1.1.05 Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros

1.1.1.07 Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrições

1.1.2 Créditos a Receber

1.1.2.01 Aplicações Financeiras a Prazo

1.1.2.02 Cheques a Depositar

1.1.2.03 Mensalidades a Receber

1.1.2.04 Atendimentos a Receber

1.1.2.05 (-) Provisão para Devedores Duvidosos

1.1.2.06 Remuneração de Convênios a Receber

1.1.2.07 Lucros e Dividendos a Receber

1.1.2.08 Aluguéis a Receber

1.1.2.09 Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos

1.1.2.10 Outros Valores a Receber

1.1.3 Estoques

1.1.3.01 Almoxarifado

1.1.3.02 Materiais Doados a Distribuir

1.1.3.03 Mercadorias e Produtos à Venda

1.1.3.04 Mercadorias e Produtos para Distribuição

1.1.3.05 Mercadorias e Produtos em Consignação

1.1.8 Adiantamentos e Gratuidades Condicionais

1.1.8.01 Adiantamentos Salariais

1.1.8.02 Adiantamentos do 13º Salário

1.1.8.03 Adiantamento a Fornecedores

1.1.8.04 Adiantamentos de Viagem

1.1.8.05 Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias

1.1.8.06 Gratuidades Condicionais

1.1.9 Despesas do Exercício Seguinte

1.1.9.01 Assinaturas de Periódicos

1.1.9.02 Seguros a Apropriar

1.2 – Realizável a Longo Prazo

1.2.1 – Aplicações de Renda Fixa

1.2.1.01 – Notas do Tesouro Nacional

1.2.1.01 – Debêntures

1.2.2 – Depósitos Judiciais

1.2.2.01 – Depósitos para Garantia de Instâncias

1.3 Permanente

1.3.1 – Investimentos

1.3.1.01 – Ações de Renda

1.3.1.02 – Imóveis Locados

1.3.2 Imobilizado

1.3.2.01 Terrenos

1.3.2.02 Edificações

1.3.2.03 Construções em Andamento

1.3.2.04 Instalações

1.3.2.05 Veículos

1.3.2.06 Móveis e Utensílios

1.3.2.07 Equipamentos de Comunicação e Informática

1.3.2.08 Máquinas e Equipamentos

1.3.2.09 Benfeitorias em Imóveis de Terceiros

1.3.2.99 (-) Depreciações e Amortizações Acumuladas

1.3.3 Diferido

1.3.3.01 Despesas Pré-Operacionais

1.3.3.99 (-) Amortização Acumulada

2. Passivo + Patrimônio Social

2.1 Circulante

2.1.1 Obrigações com Instituições de Crédito

2.1.1.01 Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho

2.1.1.02 Parcela de Empréstimos transferida do Longo Prazo

2.1.1.03 Créditos Rotativos

2.1.1.04 Outras Operações de Crédito

2.1.1.05 Parcela de Outras Operações de Crédito transferidas do Longo Prazo

2.1.2 Vinculado ao fornecimento de Material e Serviços

2.1.2.01 Fornecedores

2.1.2.02 Fretes a Pagar

2.1.2.03 Contas a Pagar

2.1.3 Vinculado a Consignações

2.1.3.01 Previdência Social

2.1.3.02 Imposto de Renda na Fonte

2.1.3.03 Sindical

2.1.3.04 Pensão Alimentícia

2.1.3.05 Convênios

2.1.3.06 Consignações de Mercadorias e Produtos

2.1.4 Vinculado a Obrigações Tributárias e Sociais

2.1.4.01 Previdência Social Patronal

2.1.4.02 FGTS

2.1.4.03 PIS/PASEP

2.1.4.04 COFINS

2.1.4.05 ICMS

2.1.4.06 ISS

2.1.4.06 Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal

2.1.5 Obrigações com Empregados

2.1.5.01 Salários a Pagar

2.1.5.02 Provisão para 13º Salário

2.1.5.03 Provisão de Férias

2.1.5.04 Provisão de Verbas Rescisórias

2.1.6 Recursos de Projetos

2.1.6.01 Recursos de Entidade Pública Nacional

2.1.6.02 (-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional

2.1.6.03 Recursos de Entidade Privada Nacional

2.1.6.04 (-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional

2.1.6.05 Recursos de Entidade Internacional

2.1.6.06 (-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional

2.1.7 Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados

2.1.7.01 Recursos de Entidade Pública Nacional

2.1.7.03 Recursos de Entidade Privada Nacional

2.1.7.04 Recursos de Entidade Internacional

2.1.8 Doações e Auxílios a Aplicar

2.1.8.01 Doações Vinculadas ao Projeto de Moradias

2.1.8.02 Doações Vinculadas a Bolsas de Estudo

2.1.8.03 Doações Vinculadas a Distribuição de Materiais

2.1.8.04 Auxílios Vinculados a Despesas de Capital

2.1.8.99 (-) Doações e Auxílios Aplicados

2.1.9 Outras Obrigações

2.1.9.01 Empréstimos e Créditos de Terceiros

2.1.9.02 Empréstimos e Créditos de Associados

2.1.10 Antecipações de Receita

2.1.10.01 Recebimentos Antecipados

2.2 Exigível a Longo Prazo

2.2.1 Obrigações com Instituições de Crédito

2.2.1.01 Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho

2.2.1.02 (-) Parcela de Empréstimos Exigível a Curto Prazo

2.2.1.03 Créditos Rotativos

2.2.1.04 Outras Operações de Crédito

2.2.1.05 (-) Parcela de Outras Operações de Crédito Exigível a Curto Prazo

2.2.2 Outras Obrigações de Longo Prazo

2.3 Patrimônio Social

2.3.1 Fundo Patrimonial

2.3.1.01 Fundo Institucional

2.3.1.02 Fundos Especiais

2.3.1.03 Doações e Subvenções

2.3.2 Superávit ou Déficit Acumulado

2.3.2.01 Superávit Acumulado

2.3.2.02 Déficit Acumulado

3. Custos e Despesas

3.1 Recursos Humanos

3.1.1 Remuneração de Pessoal com Vínculo Empregatício

3.1.1.01 Salários

3.1.1.02 Décimo Terceiro Salário

3.1.1.03 Férias

3.1.1.04 Comissões

3.1.1.05 Ajuda de Custo

3.1.1.06 Diárias

3.1.1.99 (-) Transferência para Atividades

3.1.2 Benefícios a Pessoal com Vínculo Empregatício

3.1.2.01 Vale Transporte

3.1.2.02 Alimentação

3.1.2.03 Aperfeiçoamento Profissional

3.1.2.99 (-) Transferência para Atividades

3.1.3 Encargos Sociais

3.1.3.01 INSS

3.1.3.02 FGTS

3.1.3.03 PIS/PASEP

3.1.3.99 (-) Transferência para Atividades

3.1.3 Remunerações de Pessoal sem Vínculo Empregatício

3.1.3.01 Bolsa de Estagiário

3.1.3.02 Honorários Profissionais

3.1.3.03 Previdência Social

3.1.3.04 Indenização de Gastos de Trabalho Voluntário

3.2 Despesas Administrativas

3.2.1 Ocupação de Infra-Estrutura

3.2.1.01 Conservação de Imóveis

3.2.1.02 Conservação de Equipamentos

- 3.2.1.03 Conservação de Instalações
- 3.2.2 Serviços de Comunicação
 - 3.2.2.01 Locação de Equipamentos de Comunicação
 - 3.2.2.02 Internet
 - 3.2.2.03 Telefones e Correios
- 3.2.3 Apoio Administrativo
 - 3.2.3.01 Aluguéis
 - 3.2.3.02 Condomínio
 - 3.2.3.03 Energia Elétrica
 - 3.2.3.05 Material de Limpeza
 - 3.2.3.06 Material de Escritório
 - 3.2.3.07 Manutenção
 - 3.2.3.08 Água
 - 3.2.3.09 Despesas de Veículos
 - 3.2.3.10 Viagens e Estadas
 - 3.2.3.11 Tarifas Bancárias
- 3.2.4 Folha de Pagamento
 - 3.2.4.01 Remunerações
 - 3.2.4.02 Benefícios
 - 3.2.4.03 Encargos Sociais e Trabalhistas
- 3.2.5 Captação de Recursos
 - 3.2.5.01 Publicidade Institucional
 - 3.2.5.02 Comissões sobre Captação
- 3.2.9 Despesas Financeiras
 - 3.2.9.01 Juros e Descontos Concedidos
 - 3.2.9.02 Comissões e Encargos Financeiros
 - 3.2.9.03 Multas por Atrasos de Pagamentos
- 3.3 Atividade Educacional
 - 3.3.1 Atendimento à Criança
 - 3.3.1.01 Despesas de Pessoal
 - 3.3.1.02 Alimentação
 - 3.3.1.03 Transporte
 - 3.3.1.04 Materiais
 - 3.3.1.05 Medicamentos
 - 3.3.1.06 Assistência Médica e Odontológica
 - 3.3.2 Atendimento ao Adolescente
 - 3.3.3 Atendimento ao Idoso

3.3.4 Atendimento ao Deficiente

3.4 Assistência Social

3.4.1 Atendimento à Criança

3.4.2 Atendimento ao Adolescente

3.4.3 Atendimento ao Idoso

3.4.4 Atendimento ao Deficiente

3.5 Atividade Esportiva

3.5.1 Atendimento à Criança

3.5.2 Atendimento ao Adolescente

3.5.3 Atendimento ao Idoso

3.5.4 Atendimento ao Deficiente

3.6 Assistência de Saúde

3.6.1 Atendimento à Criança

3.6.2 Atendimento ao Adolescente

3.6.3 Atendimento ao Idoso

3.6.4 Atendimento ao Deficiente

3.7 Proteção Ambiental

3.7.1 Preservação de Florestas

3.7.2 Preservação de Recursos Hídricos

3.8 Custos e Despesas Gerais

3.8.1 Depreciações

3.8.1.01 Depreciação de Bens Imóveis

3.8.1.02 Depreciação de Máquinas e Equipamentos

3.8.1.99 (-) Transferências para Atividades

3.8.2 Despesas Tributárias

3.8.2.01 Impostos, Taxas e Contribuições Federais

3.8.2.02 Impostos, Taxas e Contribuições Estaduais

3.8.2.03 Impostos, Taxas e Contribuições Municipais

3.8.2.99 (-) Transferências para Atividades

3.8.3 Despesas com Veículos

3.8.3.01 Seguros - Veículos

3.8.3.02 Combustíveis e Lubrificantes

3.8.3.03 Folha de Pagamento - Motoristas

3.8.3.04 Manutenção de Veículos

3.8.3.05 Depreciações - Veículos

3.8.3.99 (-) Transferências para Atividades

3.8.4 Infra Estrutura Comum

3.8.4.01 Manutenção de Imóveis

3.8.4.02 Luz

3.8.4.03 Água

3.8.4.04 Telefone

3.8.4.05 Tarifas Bancárias

3.8.4.06 Auditoria Externa

3.8.4.99 (-) Transferências para Atividades

3.8.5 Provisões

3.8.5.01 Provisão para Devedores Duvidosos – Mensalidades

3.8.5.02 Provisão para Devedores Duvidosos – Outros Créditos

3.9.1 Contrapartida de Convênios e Contratos

3.9.1.01 Pessoal, Encargos e Benefícios

3.9.1.02 Material de Uso e Consumo

3.9.1.03 Publicidade

3.9.1.04 Serviços

3.10 Projetos

3.10.1 Reciclagem

3.10.1.01 Aluguel de Galpão

3.10.1.02 Materiais

3.10.1.03 Fretes

3.10.1.04 Divulgação Específica

3.10.1.98 Alocação de Recursos Indiretos

3.10.2 Primeiro Emprego

3.10.2.01 Material de Expediente

3.10.2.02 Alimentação

3.10.2.03 Transporte

3.10.2.04 Divulgação Específica

3.10.2.98 Alocação de Recursos Indiretos

3.10.3 Despesas Não Reembolsáveis com Projetos

3.10.1.01 Projeto Educação Ambiental

3.10.1.02 Projeto Amigos da Infância

3.11 Despesas Extraordinárias

3.11.1 Perda na Baixa de Bens e Direitos do Ativo Permanente

3.11.1.01 Venda de Bens e Direitos do Ativo Permanente

3.11.1.02 (-) Custo das Baixas do Ativo Permanente

3.11.2 Indenizações e Multas

3.11.2.01 Indenizações Trabalhistas

3.11.2.02 Multas

3.12 IRPJ e CSLL sobre Superávit

3.12.01 IRPJ

3.12.02 CSLL

4. Receitas

4.1 Receitas Ordinárias

4.1.1 Receitas de Custeio

4.1.1.01 Doações Incondicionais

4.1.1.02 Doações Condicionais

4.1.1.03 Subvenções, Contribuições e Auxílios

4.1.1.04 Taxas de Administração

4.1.1.05 Mensalidades

4.1.1.06 Vendas de Bens e Serviços

4.1.1.07 (-) Custo das Vendas de Bens e Serviços

4.1.1.08 (-) Despesas Tributárias das Vendas

4.1.2 Receitas de Atividade Educacional

4.1.2.01 Atendimento à Criança

4.1.2.02 Atendimento ao Adolescente

4.1.2.03 Atendimento ao Idoso

4.1.2.04 Atendimento ao Deficiente

4.1.3 Receitas de Assistência Social

4.1.3.01 Atendimento à Criança

4.1.3.02 Atendimento ao Adolescente

4.1.3.03 Atendimento ao Idoso

4.1.3.04 Atendimento ao Deficiente

4.1.4 Receitas de Atividade Esportiva

4.1.4.01 Atendimento à Criança

4.1.4.02 Atendimento ao Adolescente

4.1.4.03 Atendimento ao Idoso

4.1.4.04 Atendimento ao Deficiente

4.1.5 Receitas de Assistência de Saúde

4.1.5.01 Atendimento à Criança

4.1.5.02 Atendimento ao Adolescente

4.1.5.03 Atendimento ao Idoso

4.1.5.04 Atendimento ao Deficiente

4.1.6 Receitas de Proteção Ambiental

4.1.6.01 Preservação de Florestas

4.1.6.02 Preservação de Recursos Hídricos

4.2 Receitas Financeiras

4.2.1 Rendas de Aplicações

4.2.1.01 Rendimentos de Fundos de Investimentos Financeiros

4.2.1.02 Rendimentos de Títulos de Renda Fixa

4.2.1.03 (-) Imposto de Renda sobre Rendimentos de Aplicações

4.2.2 Juros e Descontos Recebidos

4.2.2.01 Juros de Mora Recebidos

4.2.2.02 Descontos Obtidos

4.3 Receitas de Investimentos

4.3.1 Investimentos e Valores Mobiliários

4.3.1.01 Lucros Recebidos

4.3.1.02 Dividendos Recebidos

4.3.1.03 Participações em Debêntures e Partes Beneficiárias

4.3.2 Outros Investimentos

4.3.1.02 Renda de Aluguéis

4.3.1.03 Direitos Autorais

4.3.1.04 Royalties e Patentes

4.3.1.05 Rendas da Exploração de Marca Institucional

4.4 Outras Receitas

4.4.1 Recuperações

4.4.1.01 Reversão da Provisão para Devedores Duvidosos

4.4.1.02 Reembolsos e Ressarcimentos de Despesas

4.9 Receitas Extraordinárias

4.9.1 Ganho na Baixa de Bens do Ativo Permanente

4.9.01 Venda de Bens do Ativo Permanente

4.9.02 (-) Custo da Venda de Bens do Ativo Permanente

5 Variações Patrimoniais

5.1 Benefícios Obtidos – Gratuidade

5.1.1 Obtenção de Renúncia Fiscal

- 5.1.1.01 Impostos Taxas e Contribuições Federais
- 5.1.1.02 Impostos Taxas e Contribuições Estaduais
- 5.1.1.03 Impostos Taxas e Contribuições Municipais
- 5.1.2 Obtenção de Serviços Voluntários
- 5.1.2.02 Educação
- 5.1.2.03 Assistência Social
- 5.1.2.04 Esporte
- 5.1.2.05 Assistência à Saúde
- 5.1.2.06 Preservação Ambiental

5.2 Benefícios Concedidos – Gratuidade

- 5.2.1 Benefício Integral
- 5.2.1.02 Educação
- 5.2.1.03 Assistência Social
- 5.2.1.04 Esporte
- 5.2.1.05 Assistência à Saúde
- 5.2.1.06 Preservação Ambiental
- 5.2.1.07 Cultura
- 5.2.2 Benefício Proporcional
- 5.2.2.02 Educação
- 5.2.2.03 Assistência Social
- 5.2.2.04 Esporte
- 5.2.2.05 Assistência à Saúde
- 5.2.2.06 Preservação Ambiental

6 Encerramento do Exercício

- 6.1 Apuração do Resultado
- 6.1.1 Superávit do Exercício
- 6.1.1.01 Transferências de Contas de Resultado
- 6.1.2 Déficit do Exercício
- 6.1.2.01 Transferências de Contas de Resultado

7. Contas de Compensação

- 7.1 Contas de Compensação Ativas
- 7.1.1 Obrigações Vinculadas
- 7.1.1.01 Obras e Edificações a Executar
- 7.1.1.02 Projetos
- 7.1.1.03 Subvenção Municipal – Destinação de Recursos Humanos

7.1.1.04 Subvenção Estadual – Destinação de Recursos Humanos

7.1.1.05 Subvenção Federal – Destinação de Recursos Humanos

7.1.1.06 Subvenção Municipal – Projetos

7.1.1.07 Subvenção Estadual – Projetos

7.1.1.08 Subvenção Federal - Projetos

7.1.2 Utilização de Bens e Serviços

7.1.2.01 Bens sob Condicionalidades

7.1.2.02 Serviços sob Condicionalidades

7.2 Contas de Compensação Passivas

7.2.1 Obrigações a Cumprir

7.2.1.01 Compromissos de Obras e Edificações

7.2.1.02 Projetos Compromissados

7.2.1.03 Subvenção Municipal a Destinar – Recursos Humanos

7.2.1.04 Subvenção Estadual a Destinar – Recursos Humanos

7.2.1.05 Subvenção Federal a Destinar – Recursos Humanos

7.2.1.06 Subvenção Municipal – Projetos

7.2.1.07 Subvenção Estadual – Projetos

7.2.1.08 Subvenção Federal - Projetos

7.2.2 Bens e Serviços a Utilizar

7.2.2.01 Condições de Uso – Bens

7.2.2.02 Condições de Uso – Serviços

No entanto, cada organização deve elaborar o Plano de Contas tendo em vista suas características próprias, adequando-o as peculiaridades de operações e necessidades dos usuários internos e externos em termos de informação.

3.1.2.2 Demonstrações Contábeis

Com base em um Plano de Contas bem elaborado realizar as demais demonstrações contábeis será uma tarefa mais amena.

Analisaremos a seguir as Demonstrações Contábeis obrigatórias para as Entidades sem Fins Lucrativos: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do Exercício e Demonstração das origens e Aplicações de Recursos.

3.1.2.2.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a “fotografia” da organização e conforme IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE(2006,p.) “ ...tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da organização em determinada data, representando, portanto, uma posição estática.”

A estrutura patrimonial é a mesma definida pela legislação societária, porém são necessárias algumas adaptações.

As adaptações necessárias nas contas patrimoniais se referem não apenas à nomenclatura. A forma de constituição também é diferente, pois farão parte doações, subvenções mais superávits ou déficits (resultados), acumulados em períodos anteriores.

Começando pela conta Capital Social, as organizações sem fins lucrativos não têm capitais, portanto a conta Capital Social não pode existir. ZANLUCA (2006,p.) sugere a criação de dois subgrupos na conta Patrimônio Social como forma de organizar os elementos que a constituem:

- 1) Conta Fundo Patrimonial Social e;
- 2) Conta Superávit ou Déficit.

QUADRO 10 - PATRIMÔNIO SOCIAL LÍQUIDO

PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL	
Fundo Patrimonial Social	
Fundo Institucional (investimento inicial dos fundadores)	
Fundos Especiais (determinados pelo estatuto, para aplicação específica)	
Doações e Subvenções (arrecadadas para constituição da entidade)	
Superávit ou Déficit	
Superávits (Déficits) Acumulados	
Superávits (Déficits) do Exercício	

NOTAS: ADAPTADO DE OLAK E NASCIMENTO

OLAK e NASCIMENTO (2006, p.73), sugerem os seguintes critérios para a avaliação dos elementos patrimoniais das organizações sem fins lucrativos:

- avaliação a valores de saída só deve ocorrer em casos de venda, ordenada ou não, de ativos, pelo valor líquido de realização;
- as doações ativadas de materiais e outros bens permanentes devem ser avaliadas a preço de mercado à data do recebimento, por peritos legalmente habilitados;
- o custo histórico de aquisição ou construção deve ser corrigido, quando for o caso, pelas variações do poder aquisitivo da moeda;
- deve-se reconhecer a depreciação dos bens sujeitos ao desgaste físico por uso, ação da natureza ou, ainda por obsolescência, de acordo com a vida útil econômica estimada para os mesmos;
- havendo significativas distorções entre o custo histórico corrigido e o preço de mercado, deve-se proceder a uma reavaliação do patrimônio (total ou parcial) nos mesmos moldes recomendados para as empresas, através de laudos;
- independentemente do critério de avaliação utilizado, este deve ser divulgado em notas explicativas às Demonstrações Contábeis.

A seguir exemplo de Balanço Patrimonial

QUADRO 11 - BALANÇO PATRIMONIAL – ASSOCIAÇÃO LAR SOCIAL

BALANÇO PATRIMONIAL – Associação Lar Social - CNPJ 80.087.000/0001-59		
ATIVO R\$	31/12/2003	31/12/2002
CIRCULANTE	48.000,00	35.450,00
Disponibilidades	14.550,00	10.250,00
Caixa	1.000,00	500,00
Bancos Conta Movimento – Recursos Livres	1.800,00	1.500,00
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros	750,00	400,00
Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições	600,00	650,00
Aplicações Financeiras Liq. Imediata – Recursos Livres	5.000,00	4.000,00
Aplicações Financeiras Liq. Imediata – Recursos de Terceiros	2.500,00	1.500,00
Aplicações Financeiras Liq. Imediata – Recursos com Restrições	2.900,00	1.700,00
Créditos a Receber	24.450,00	18.000,00
Aplicações Financeiras a Prazo	18.200,00	15.000,00
Cheques a Depositar	2.000,00	1.000,00
Mensalidades a Receber	3.500,00	1.500,00
Atendimentos a Receber	1.000,00	1.200,00
(-) Provisão para Devedores Duvidosos	(1.750,00)	(1.600,00)
Créditos Tributários	1.500,00	900,00
Estoques	5.000,00	3.700,00
Almoxarifado	1.800,00	2.200,00
Materiais Doados a Distribuir	1.700,00	500,00
Mercadorias e Produtos à Venda	1.500,00	1.000,00
Adiantamentos e Gratuidades Condicionais	4.000,00	3.500,00
Adiantamentos Salariais	1.500,00	1.200,00
Antecipação de Recursos em Projetos	1.300,00	1.500,00
Gratuidades Condicionais	1.200,00	800,00
PERMANENTE	52.000,00	53.800,00
Investimentos	18.000,00	18.000,00
Imobilizado	30.000,00	28.000,00
(-) Depreciação Acumulada	(6.000,00)	(5.000,00)
Diferido	14.000,00	14.000,00
(-) Amortização Acumulada	(4.000,00)	(1.200,00)
TOTAL DO ATIVO	100.000,00	89.250,00
PASSIVO R\$	31/12/2003	31/12/2002
CIRCULANTE	37.250,00	31.050,00
Obrigações com Instituições de Crédito	3.000,00	2.650,00
Financiamentos do Imobilizado	2.500,00	1.750,00
Empréstimos para Capital de Trabalho	500,00	900,00

Fornecimento de Material e Serviços	3.600,00	3.150,00
Fornecedores	3.000,00	2.700,00
Fretes a Pagar	600,00	450,00
Consignações	3.050,00	3.050,00
Previdência Social	1.400,00	1.200,00
Imposto de Renda na Fonte	200,00	150,00
Sindical	150,00	100,00
Pensão Alimentícia	300,00	250,00
Convênios	700,00	900,00
Outras Consignações	300,00	450,00
Obrigações Tributárias	2.600,00	2.300,00
Previdência Social Patronal	1.400,00	1.250,00
PIS/PASEP	600,00	550,00
Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal	600,00	500,00
Obrigações com Empregados	14.500,00	13.100,00
Salários a Pagar	12.000,00	11.000,00
Provisão para Férias	2.500,00	2.100,00
Recursos de Projetos	6.000,00	3.500,00
Recursos de Entidades	8.000,00	7.000,00
(-) Recursos Aplicados	(3.000,00)	(4.500,00)
Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	1.000,00	1.000,00
Antecipações de Receita	1.900,00	1.000,00
Recebimentos Antecipados	1.900,00	1.000,00
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	3.000,00	4.700,00
Financiamentos do Imobilizado	3.000,00	4.700,00
PATRIMÔNIO SOCIAL	59.750,00	53.500,00
Fundo Patrimonial	56.000,00	46.500,00
Fundo Institucional	47.000,00	40.000,00
Fundos Especiais	7.000,00	5.000,00
Doações e Subvenções	2.000,00	1.500,00
Superávit ou Déficit Acumulados	3.750,00	7.000,00
Superávit Acumulado	3.750,00	7.000,00
TOTAL PASSIVO + PATRIMÔNIO SOCIAL	100.000,00	89.250,00

3.1.2.2.2 Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE)

O fato de ser qualificada como uma entidade sem fins lucrativos não significa que ela não possa ser geradora de excedentes advindos de sua produção. Significa apenas que esse excedente não pode ser distribuído entre seus membros. Como as Organizações do Terceiro Setor não tem por finalidade o lucro, as Demonstrações de Superávit ou Déficit do Exercício, mais do que cumprir às exigências legais tem a finalidade de do ponto de vista externo avaliar as ações dos gestores na administração (receitas versus despesas realizadas nas atividades da entidade) e do ponto de vista interno, orientar a gestão da entidade, por exemplo, para saber qual das atividades desenvolvida exigirá mais ou menos recursos no próximo período ou se houve a devida eficiência na aplicação dos recursos.

Conforme OLAK e NASCIMENTO (2006,p.74), se acaso a entidade comercializar produção própria ou de terceiros ou prestar serviços deverá separar as receitas obtidas pelo comércio das demais receitas e aplicar sobre estes os critérios de reconhecimento das receitas e custos/ despesas pelo Regime de Competência.

Nas Demonstrações de Superávit ou Déficit das Atividades deverão estar contabilizadas também as receitas e despesas financeiras; as depreciações, exaustão e amortizações e os custos da captação de recursos.

A seguir exemplo de Demonstração de Resultados de uma ESFL.

QUADRO 12 - EXEMPLO DE DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO		
Em R\$	2003	2002
RECEITAS ORDINÁRIAS NÃO VINCULADAS	42.384,21	35.600,00
Doações	1.800,00	2.100,00
Lucros e Dividendos Recebidos	2.500,00	1.900,00
Subvenções e Contribuições	4.500,00	2.500,00
Taxas de Administração	2.500,00	1.700,00
Mensalidades	16.084,21	14.900,00
Vendas de Bens e Serviços	15.000,00	12.500,00
CUSTOS E DESPESAS GERAIS NÃO VINCULADOS	(31.400,00)	(26.925,00)
Despesas Administrativas	(22.450,00)	(19.450,00)
Custo das Vendas de Bens e Serviços	(8.500,00)	(7.100,00)
Despesas Tributárias das Vendas	(450,00)	(375,00)
SUPERÁVIT OU DÉFICIT ORDINÁRIO NÃO VINCULADO	10.984,21	8.675,00
ATIVIDADES ORDINÁRIAS VINCULADAS		
Superávit ou Déficit de Atividade Social	(2.000,00)	1.500,00
Receitas de Atividades de Assistência Social	37.000,00	29.000,00
Despesas de Atividades de Assistência Social	(39.000,00)	(27.500,00)
Superávit ou Déficit de Atividade Educacional	5.000,00	4.500,00
Receitas de Atividades Educacionais	18.000,00	16.000,00
Despesas de Atividades Educacionais	(13.000,00)	(11.500,00)
SUPERÁVIT ATIVIDADES ORDINÁRIAS VINCULADAS	3.000,00	6.000,00
Receita Financeira	2.100,00	2.300,00
Despesas Financeiras	1.250,00	1.490,00
RESULTADO FINANCEIRO	850,00	810,00
Benefícios Obtidos - Gratuidade	15.000,00	16.000,00
Benefícios Concedidos - Gratuidade	(25.000,00)	(22.274,47)
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS LÍQUIDAS	(10.000,00)	(6.274,47)
Receitas na Venda do Imobilizado	1.700,00	-
Custo das Vendas do Imobilizado	(1.600,00)	-
RECEITAS - DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS	100,00	-
DÉFICIT OU SUPERÁVIT ANTES DOS TRIBUTOS	4.934,21	9.210,53
IRPJ e CSLL sobre o Superávit do Exercício	(1.184,21)	(2.210,53)
SUPERÁVIT LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	3.750,00	7.000,00

FONTE: ZANLUCA (2006, p.95).

3.1.2.2.3 Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido Social

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido Social servirá para explicar como e por que as diversas contas do patrimônio líquido modificaram-se durante o período

3.1.2.2.4 Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR)

A Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR) conforme OLAK e NASCIMENTO (2006, p.77), é útil para evidenciar de onde vieram os recursos e onde foram aplicados.

3.1.2.2.5 Notas Explicativas

As notas explicativas têm por objetivo explicar os principais critérios contábeis e esclarecer algumas operações realizadas pela organização e que refletiram monetariamente nas demonstrações.

OLAK e NASCIMENTO (2006,p.80), sugerem que além das recomendações da NBC T10.19 as notas explicativas contenham:

- a) uma explicação sobre seus objetivos e sobre sua condição de não visar lucros;
- b) critérios de reconhecimento das Receitas e Despesas;
- c) divulgação das doações recebidas, sua natureza, política de registro contábil e valores;
- d) divulgação das receitas de subvenção, aplicação dos recursos e valores envolvidos;
- e) criação de fundos e situação dos já existentes; e
- f) divulgação do *status* da organização em relação à legislação do Imposto de Renda.

3.1.2.2.6 Regime de Competência

OLAK e NASCIMENTO (2006,p.61), afirmam que há muitas dúvidas quanto a aplicabilidade do Regime de Competência às ESFL. Embora essas entidades

tenham que seguir as Normas e Princípios da Contabilidade, conforme ZANLUKA (2006,p.27), muitos Convênios por força contratual exigem que se preste contas pelo Regime de Caixa, ou seja, somente quando a despesa é paga é que ela irá compor a prestação. O autor afirma que

...uma coisa é a prestação de contas e outra é a contabilização. A contabilidade não poderá, pelos princípios e normas deixar de registrar custos e despesas mesmo aqueles que não foram pagos, alocando as despesas corretamente a cada projeto, o que fará com que nem sempre o montante da prestação de contas "bata" com a contabilidade. Se não houver como conciliar as duas exigências, o excesso de despesas será a encargo da entidade, que deverá ser transferido a contas específicas.

3.1.2.3 Relatórios Gerenciais

Incluindo as particularidades do setor todos os instrumentos úteis para empresas privadas e empresas públicas também o serão para as organizações sem fins lucrativos, portanto a elaboração de relatórios gerenciais deve ser pratica corrente. É através destes que se pode visualizar o caminho percorrido e a percorrer pela organização.

No caso das entidades sem fins lucrativos que necessitam recursos privados ou públicos para realizar suas atividades a apresentação desses relatórios também perante o publico externo às vezes são pré-requisito obrigatório, às vezes representam a transparência necessária para receber o apoio da comunidade.

ARAÚJO (2005, p.48), afirma que para serem considerados úteis os relatórios financeiros das entidades devem:

- prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que as entidades se propõe;
- fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem;
- informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à sua disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade;
- evidenciar o fluxo de recursos postos à sua disposição, visando a sua continuidade e capacidade de cumprir com suas obrigações;
- informar sobre as realizações da entidade como meio de medir a eficiência de seus gestores, posto que os investidores, não sendo beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados, não os conhecem a fundo, exceto se por relatórios financeiros;
- incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração a alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição;

- informar como as entidades utilizam os recursos e de onde os mesmos provêm, e como isso afeta sua liquidez;
- incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a organização”.

Os relatórios financeiros gerenciais devem ser realizados na medida da necessidade da organização. No entanto devem ser elaborados de maneira sintética, simples e contendo notas e explicações simplificadas, pois geralmente são dirigidos à não contadores.

3.1.2.3.1 Orçamentos nas Entidades sem Fins Lucrativos

Os orçamentos nas entidades sem fins lucrativos podem ser utilizados tanto para planejamento como para controle.

ATKINSON (2000, p.492), afirma que o papel dos orçamentos nas empresas sem fins lucrativos é o mesmo que nas outras empresas. O orçamento ajuda as entidades a executar suas funções de planejamento pela coordenação e formalização de responsabilidades, pelas inter-relações e pela comunicação dos planos esperados. Afirma ainda que nas entidades sem fins lucrativos o enfoque tradicional dado aos orçamentos era o de equilibrar receitas levantadas através de doações, taxas, subvenções etc, com os gastos solicitados.

Hoje mais do que apenas ajustar as despesas às receitas os orçamentos podem contribuir para a eliminação de despesas desnecessárias, e realizar as atividades de forma mais eficiente. É essa eficiência que pode assegurar a continuidade da entidade tanto pela grande competitividade para obtenção de recursos como pelo apoio da própria sociedade.

TACHIZAWA (2004, p.183), afirma que as partes que mais interessam aos doadores são o orçamento e a caracterização da organização e de seu pessoal, para avaliar a capacidade da entidade em implementar o projeto.

Conforme BENÍCIO (2000, p.32), nas entidades sem fins lucrativos o orçamento informa de modo transparente, a maneira como se pretende aplicar os recursos que se visa obter. O orçamento é o resumo: sistemático, ordenado e

classificado das despesas previstas e das receita projetadas para cobrir essas despesas. Para o autor, é importante que as entidades quantifiquem também os recursos não-financeiros que serão utilizados como, por exemplo, doação da locação do imóvel. BENÍCIO (2000,p.32), considera premissas para elaboração do orçamento:

- a) Que a organização, em seu projeto global, tenha definidas as metas e a estratégia das ações a serem realizadas para atingir seu objetivo.
- b) Que a organização tenha claro que orçamento é produto de intensos debates entre o sonho e a realidade, ou seja ajuste entre o desejável e o possível.
- c) Que a organização tenha clareza dos recursos necessários.
- d) Que o orçamento do projeto nem sempre é o orçamento da organização.
- e) Que o orçamento será o espelho das atividades relacionadas na sua estratégia de ação.
- f) Que o orçamento é instrumento útil quando:
 - 1) é aceito com a mesma intensidade do desejo;
 - 2) é aceito como instrumento de orientação;
 - 3) é respeitado em seus limites;
 - 4) é revisto periodicamente.

TACHIZAWA (2004, p.183), afirma que para os doadores as partes que mais interessam no orçamento são:

- a) a porção que lhes cabe;
- b) as fontes de onde virão os outros recursos;
- c) como a organização levará o projeto adiante se não obtiver tudo o que pretende;
- d) quanto o orçamento do projeto representa em relação ao orçamento global da entidade;
- e) comparação detalhadas de três anos, quando se trata de projetos em andamento;
- f) o valor dos salários dos funcionários principais e o tempo que eles dedicarão ao projeto;
- g) os valores de contrapartida da organização;
- h) orçamentos bens estruturados, que indicam a natureza das despesas e sua evolução no período. Detalhes e explicações devem ser fornecidos em notas de rodapé

Para a elaboração do orçamento em uma entidade BENÍCIO (2000, p.34), sugere:

- 1) Em primeiro lugar promove uma reunião entre todos os envolvidos na execução da atividade e definir as prioridades.
- 2) Listar todas as variáveis que serão contidas no seu orçamento.
- 3) Fazer uma descrição sucinta das atividades, procurando identificar, com o maior grau de acerto possível, os diversos recursos que serão utilizados nelas.
- 4) Separar os recursos financeiros dos não-financeiros e relaciona-los em colunas separadas.
- 5) Procurar informar-se dos preços unitários de cada item, assim como o custo/hora dos trabalhos de consultoria e assessoria, eventualmente necessários.
- 6) Fazer pesquisa de preços para os produtos, tomando o cuidado de consultar, no mínimo, 3 fornecedores diferentes.
- 7) Montar uma planilha, de forma sistemática e ordenada, procurando agrupar as despesas por afinidade quanto à sua natureza – por exemplo: aluguel e condomínio são despesas diferentes, mas possuem afinidade entre si.

A seguir exemplo do orçamento do custo operacional de uma entidade para se definir a meta de captação para o custo operacional:

QUADRO 13 - EXEMPLO DE ORÇAMENTO DE CUSTO OPERACIONAL

Gastos	Mensal	Orçamento Anual
Administração		
Salários e encargos		
Aluguel		
Seguro		
Correio		
Telefone		
Viagens		
Total da Administração		
Projeto A		
Salários e encargos		
Correio		
Telefone		
Viagens		
Total Projeto A		
Projeto B		
Salários e encargos		
Correio		
Telefone		
Viagens		
Total Projeto B		
Captação de Recursos		
Salários e encargos		
Correio		
Telefone		
Viagens		
Total Captação de Recursos		
TOTAL GERAL		VALOR A SER OBTIDO NA CAPANHA ANUAL

FONTE: CRUZ E ESTRIVIZ (2003, P.57).

3.1.2.4 Centro de Custos

Os orçamentos podem ser gerados à partir dos grupos de despesas do Plano de Contas ou à partir de Centros de Custo.

No centro de custos as informações são agrupadas conforme a aplicação dos recursos.

Particularidade das entidades é a captação de recursos que como qualquer atividade também envolve custos que também precisam ser contabilizados. A área de captação de recursos pode ser classificada como um Centro de Custo, da mesma forma como se fosse um projeto. Ex de orçamento de um Centro de Captação de Recursos:

QUADRO 14 - EXEMPLO DE ORÇAMENTO DE CENTRO DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS

Descrição das Despesas	Ano Anterior (R\$)	Ano Atual (R\$)	Próximo Ano: valor estimado (R\$)
Salários da Área de Captação de Recursos			
Diretor de Captação			
Assistente de Diretor			
Assistente de Pesquisa			
Coordenador de Eventos			
Assistente Administrativo			
Secretária			
Estagiário			
Subtotal			
Encargos			
Custo Operacional			
CUSTO OPERACIONAL			
Aluguel do Escritório			
Equipamentos			
Compras			
Manutenção			
Correio			
Xerox			
Telefone			
Viagens			
Refeição			
Consultoria			
Suprimentos			
Gastos com Voluntários			
Assinatura de Revistas e Jornais			
Coquetéis			
Placas de Homenagem			
Subtotal			
TOTAL GERAL			

FONTE: CRUZ E ESTRAVIZ (2003,p..60).

A elaboração de relatórios de custos da área de captação de recursos é importante para avaliar a eficiência e eficácia com que a entidade está abordando a questão e apontar decisões estratégicas que devam ser tomadas.

Conforme CRUZ e ESTRAVIZ (2003, p.60), o custo aceitável da captação de recursos se situa entre 10% e 20% do valor captado.

3.1.2.5 Fluxo de Caixa

Conforme BENÍCIO (2000, p.43), "Fluxo de Caixa é um instrumento gerencial de planejamento e controle, elaborado com base nas previsões de entrada e saída de valores, que possibilita acompanhar as variações ao longo de um período e permite ao gestor intervenções pontuais para garantia de liquidez na organização".

Conforme o autor elaborar e utilizar o fluxo de caixa corretamente é uma maneira de orientar as ações da entidade para os resultados pretendidos e garantir que ela cometa tropeços por falta de planejamento de caixa tendo em vista que as entidades sem fins lucrativos têm em seus doadores sua principal fonte de recursos financeiros. Nos relatórios a informação deve ser disponibilizada de forma a favorecer a análise dos dados para tomada de decisão, pois os relatórios trazem a transparência e a chance de se agir proativamente em caso de os resultados não terem sido satisfatórios. A seguir exemplo de Fluxo de Caixa:

QUADRO 15 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE FLUXO DE CAIXA

Fluxo de Caixa. Entidade XYZ. Período:							
	Ítems/período	1o mês		2o Mês		TOTAL	
		Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
	Saldo Inicial	R\$ -	R\$ 3.450,00	R\$ 1.000,00	R\$ 900,00		R\$ 4.350,00
4.1	Entradas	R\$ 3.450,00	R\$ 3.450,00				
4.2.1	DOADOR A						
4.1.2	DOADOR B			R\$ 3.600,00	R\$ -	R\$ 3.600,00	R\$ -
4.1.3	DOADOR C	R\$ 3.450,00	R\$ 3.450,00	R\$ 3.100,00	R\$ 2.000,00	R\$ 6.550,00	R\$ 5.450,00
4.1.4	DOADOR D						
3	Saídas de Recursos						
3.1	Recursos Humanos	R\$ 1.600,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.600,00	R\$ 3.200,00	R\$ 3.200,00
3.1.1	Salários	R\$ 1.280,00	R\$ 1.280,00	R\$ 1.280,00	R\$ 1.280,00	R\$ 2.560,00	R\$ 2.560,00
3.1.2	Encargos/ INSS	R\$ 320,00	R\$ 320,00	R\$ 320,00	R\$ 320,00	R\$ 640,00	R\$ 640,00
3.3	Infra-estrutura			R\$ 350,00	R\$ 300,00	R\$ 350,00	R\$ 300,00
3.3.1	Aluguel de Salas			R\$ 350,00	R\$ 300,00	R\$ 350,00	R\$ 300,00
3.3.2	Aluguel de Equipamentos						
3.4	Despesas Gerais	R\$ 850,00	R\$ 950,00	R\$ 1.100,00	R\$ 940,00	R\$ 1.950,00	R\$ 1.890,00
3.4.1	Passagens	R\$ 850,00	R\$ 950,00	R\$ 400,00	R\$ 250,00	R\$ 1.250,00	R\$ 1.200,00
3.4.2	Hospedagem e Alimentação			R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00
3.4.3	Locomoção			R\$ 200,00	R\$ 190,00	R\$ 200,00	R\$ 190,00
3.4.4	Correios e Telefone			R\$ 150,00	R\$ 150,00	R\$ 150,00	R\$ 150,00
5	Saldo do Mês	R\$ 1.000,00	R\$ 900,00	R\$ 4.650,00	R\$ 60,00	R\$ 5.650,00	R\$ 960,00

FONTE: BENÍCIO (2003,p.44).

A seguir outros exemplos de relatórios gerenciais:

QUADRO 16 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE DESPESAS COM INFRA-ESTRUTURA.

Organização:(nome da organização)

Período:(informar período)

Relatório de despesas com infra-estrutura			
Natureza da despesa	Valor Orçado	Valor Gasto	Variação
	(R\$)	(R\$)	(R\$)
Despesas c/ Aluguéis	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Material de Consumo	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Taxas Diversas	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Condução	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Cópias	R\$	R\$	R\$
Total das Despesas	R\$	R\$	R\$
Observações:			

Coordenador

Visto

FONTE: BENÍCIO (2003,p. 56).

QUADRO 17 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE CAIXA

Organização:(nome da organização)

Período:(informar período)

Relatório de Caixa	
Saldo em (descrever)	R\$ (Se negativo colocar entre parênteses)
(+) Recebimentos do período	
Doações	
Outros	
(-) Pagamentos do período	
Saldo do período	
Observações:	

Caixa

Visto

FONTE: BENÍCIO (2003,p.56).

QUADRO 18 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE DESPESAS COM ATIVIDADES OU PROJETOS

Organização:(nome da organização)

Período:(informar período)

Relatório de despesas com atividades ou projetos			
Natureza da despesa	Valor Orçado	Valor Gasto	Variação
	(R\$)	(R\$)	(R\$)
Despesas c/ Oficinas	R\$	R\$	R\$
Despesas c/Viagens	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Pessoal	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Pesquisas	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Material educativo	R\$	R\$	R\$
Total das Despesas	R\$	R\$	R\$
Observações:			

Coordenador

Visto

FONTE: BENÍCIO (2003,p.56).

QUADRO 19 - EXEMPLO DE RELATÓRIO DE DESPESAS COM PROJETO ESPECÍFICO

Organização:(nome da organização)

Período:(informar período)

Relatório de despesas com projeto específico			
Natureza da despesa	Valor Orçado	Valor Gasto	Variação
	(R\$)	(R\$)	(R\$)
Despesas c/ Oficinas	R\$	R\$	R\$
Material de consumo	R\$	R\$	R\$
Aluguel de Van	R\$	R\$	R\$
Lanches/refeições	R\$	R\$	R\$
Aluguel de espaço	R\$	R\$	R\$
Aluguel de equipamentos	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Pessoal	R\$	R\$	R\$
Honorários de facilitadores	R\$	R\$	R\$
Salário do coordenador	R\$	R\$	R\$
Despesas c/ Viagens	R\$	R\$	R\$
Passagem de facilitadores	R\$	R\$	R\$
Total das Despesas	R\$	R\$	R\$
Observações:			

Período:(descrever o período a que se refere este relatório)

Coordenador

Visto

FONTE: BENÍCIO (2003,p.57).

3.1.2.6 Relatórios de Avaliação de Desempenho

Conforme SZAZI (2003,p.27), toda instituição sem fins lucrativos, para viabilizar sua missão e seus projetos, precisa obter recursos.

Receber recursos da comunidade significa ter nesses contribuintes pessoas interessadas nas suas decisões e estratégias e, por isso, devem ser mantidas informadas de seu trabalho. Além dos relatórios já citados, outra forma de informá-las é através de relatórios de desempenho.

Conforme ARAÚJO (2005, p.61), também para as entidades sem fins lucrativos pode-se elaborar relatórios gerenciais à partir da análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis afim de inferir sobre as modificações havidas no patrimônio da organização em consequência das ações que a Direção imprimiu ao patrimônio social.

MILANI (2004, p.6) desenvolve uma avaliação do desempenho através do resultado econômico das entidades.

Conforme MILANI (2004, p.4), "O investidor em projetos sociais, não objetiva o retorno financeiro mas espera que o resultado proporcionado pela

alocação de recursos relacione-se ao compromisso social declarado pela OTS, portanto, seu custo de oportunidade será o benefício de outro projeto social não escolhido”

Num ambiente de competitividade por obtenção de recursos, o custo de oportunidade será medido pela eficiência econômica com que a entidade realiza seu projeto comparada a outra entidade semelhante. Por exemplo, se a organização A consome R\$ 1000 mil de recursos para oferecer 100 refeições e a organização B o faz por R\$ 500, então a organização A é menos eficiente e, portanto menos competitiva do que a organização B.

QUADRO 20 - DEMONSTRAÇÃO SINTÉTICA DE RESULTADO FINANCEIRO DE DUAS ENTIDADES

Demonstração Sintética de Resultado Financeiro - Exercício 2004 R\$ (Reais)		
	Entidade X	Entidade Y
RECEITAS OPERACIONAIS	1.016.856	350.410
Subvenções	495.861	196617
Associados	5.810	54107
Mantenedores	425.719	62884
Doações Recebidas	88.056	15903
Outras	1.410	20899
DESPESAS	-955.942	-459637
Administrativas	-383.010	-117680
Assistenciais	-510.391	-205142
Outras	-2.541	-33069
SUPERAVIT (DEFICIT)	60.919	-5481

FONTE: MILANI (2004,p.6).

Conforme o autor se considerado somente o lucro contábil a organização “X” foi bem sucedida por apresentar *superávit* enquanto a organização “Y” fracassou.

No entanto a entidade “Y” tem 13 funcionários e 28 voluntários e atende 450 crianças. A organização “X” possui 40 funcionários e 32 voluntários e atende a 840 crianças. Ambas prestam o mesmo tipo de serviço.

MILANI (2004,p.) cita o Modelo de SLOMSKI⁷ (1996) para modelo de calculo do resultado econômico:

⁷ SLOMSKI,V. Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas. São Paulo, 1996. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis – FEA USP.

FIGURA 2 - CALCULO DA RECEITA ECONÔMICA PARA AS ENTIDADES "X" E "Y"

Calculo da Receita Econômica - Entidades "X" e "Y"

RE = Receita Econômica

NI = no de pessoas atendidas

PM = Preço médio mensal dos cursos no mercado

$RE = NI \text{ (entidade)} \times PM$

$NI (X) = 840$

$NI(Y) = 450$

$PM = R\$ 71,8$

$RE (X) = NI (X) \times PM = 840 \times 71,8 = R\$ 60.312$

$RE (Y) = NI (Y) \times PM = 450 \times 71,8 = R\$ 32.310$

FONTE: MILANI (2004,p.7)

Pelo calculo acima a receita econômica mensal da entidade "X" é 86,7% superior à de "Y".

No entanto ao realizar o cálculo do resultado econômico é a entidade "Y" quem apresenta resultado favorável.

FIGURA 3 - CALCULO DO RESULTADO ECONÔMICO PARA AS ENTIDADES "X" E "Y"

Calculo do Resultado Econômico - Entidades "X" e "Y"

RES = Resultado Econômico

RE = Receita Econômica

DT = Despesas Totais (por mês)

$RES = RE \text{ (entidade)} - DT \text{ (entidade)}$

$RE (X) = R\$ 60.312$

$RE (Y) = R\$ 32.310$

$DT (X) = R\$ 79.662$

$DT (Y) = R\$ 26.658$

$RES (X) = RE (X) - DT (X) = 60.312 - 79.662 = R\(19.350)

$RES (Y) = RE (Y) - DT (Y) = 32.310 - 26.658 = R\$ 2.652$

FONTE: MILANI (2004,p.8).

A análise do resultado econômico contribui para a análise de eficiência da entidade sem fins lucrativos.

3.1.3 Eficácia e Eficiência e Efetividade

A eficiência refere-se à relação recursos consumidos/produtos gerados. A eficiência está relacionada à boa utilização dos recursos disponíveis (financeiros, materiais e humanos) na consecução dos objetivos da organização. Conforme TACHIZAWA (2004, p.224), a eficiência nas entidades sem fins lucrativos é medida em relação às atividades e resultados atingidos através da comparação atividades planejadas/realizadas, custo/pessoas beneficiadas.

A eficiência não acontece espontaneamente. Ela é efeito de todo um processo técnico e econômico que cabe a administração identificar e implementar.

Por eficácia compreende a habilidade em alcançar o objetivo a que se propõe, a habilidade de realizar sua missão. Alcançar determinado objetivo ou meta envolve planejamento, organização, comando, coordenação e controle para corrigir desvios que possam ocorrer.

Para isso a organização precisa ter clara a sua missão, os seus valores, o conhecimento do ambiente externo e ter bem definida a sua meta final. Conforme CATTELLI em FIPECAFI (2001, p. 65), a eficácia da organização está estritamente relacionada ao contexto ambiental em que se insere a organização e refere-se à relação resultados desejados/resultados obtidos.

A eficácia analisa se as ações do projeto conduziram ao resultado previsto. Por exemplo, se a missão da entidade for capacitar pessoas, a eficácia de um projeto efetuado será avaliada pelo grau em que os participantes tenham de fato adquirido habilidades e conhecimentos. A eficácia está relação direta com a efetividade, e, a efetividade conforme TACHIZAWA (2004, p.224), examina em que medida os resultados do projeto, em termos de benefícios ou mudanças gerados foram definitivamente incorporados à realidade da população atingida.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O estudo demonstrou que o Terceiro Setor é composto por um universo de organizações que em comum têm o fato de não pertencerem nem ao Primeiro Setor – Governo, nem ao Segundo Setor – empresas. Integram o Terceiro Setor: as sociedades; as fundações; as organizações religiosas; os partidos políticos e as associações. Entre estas as associações civis sem fins lucrativos de cunho social.

Por sua vez, estas organizações podem ser beneficentes, filantrópicas e, sem fins lucrativos, de acordo com a forma de constituição do patrimônio inicial e da finalidade a que se propõe. Ou seja: a forma jurídica da entidade é definida pelos fundadores no momento de sua constituição, de acordo com o patrimônio que pretendem dispor, os propósitos e as práticas gerencias planejadas.

Nessas organizações o patrimônio pode ser constituído através de doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários. O patrimônio inicialmente constituído ou que venha a ser incorporado é, portanto patrimônio social, cuja destinação final em caso de extinção da entidade deve ser definido no Estatuto Social.

Com referência a distinção entre entidades beneficentes, filantrópicas ou sem fins lucrativos deve-se considerar que embora todas atuem no interesse e benefício de terceiros, quanto à contrapartida pelos serviços ou benefícios prestados, legalmente, entidades beneficentes podem ou não estabelecer contrapartida; entidades filantrópicas não podem estabelecer contrapartida e entidades sem fins lucrativos caso venham a obter eventuais excedentes devem aplica-los integralmente na consecução do respectivo objeto social.

É importante ressaltar que nas associações civis sem fins lucrativos: o patrimônio não pertence aos seus fundadores, benfeitores ou ao governo, mas à sociedade; o patrimônio deve ser empregado na consecução dos objetivos sociais.

De acordo com a finalidade da utilização do patrimônio as entidades sem fins lucrativos podem se qualificar para obter registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); obter certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); obter o Título de Utilidade Pública ou a qualificação como

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), e, com isso adquirir alguns benefícios fiscais ou receber recursos governamentais.

Cada uma dessas qualificações ou títulos requer além de requisitos próprios, uma contabilidade perfeita e de acordo com normas específicas disponibilizadas pelo Ministério da Justiça em manual próprio.

A Contabilidade aplicada divide-se em duas linhas básicas: a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gerencial

A Contabilidade Financeira é associada a relatórios voltados ao atendimento das necessidades legais e sociais, ou seja: aos usuários externos. Fazem parte desses relatórios: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

A Contabilidade Financeira, nas organizações civis sem fins lucrativos, deve evidenciar tanto os benefícios recebidos como os benefícios concedidos pela entidade. Trabalho voluntário deve ser considerado receita pelo recebimento do serviço e despesa pela execução do serviço prestado com valor-hora baseado em tabela de honorários da respectiva atividade ou profissão. Imunidades e isenções, referentes a impostos, taxas e contribuições devem ser contabilizados como benefícios recebidos, inclusive como forma de evidenciar se a entidade faz jus aos mesmos.

Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das organizações de forma detalhada e a tempo de identificar tarefas mal executadas. Por exemplo, o relatório sobre as despesas inferidas na realização de um evento para angariar recursos. Além das informações financeiras os relatórios gerenciais se ampliam incluindo informações operacionais como a perda de tempo que se incorre ao realizar um evento onde se pretende obter material para educação infantil, gerada pela falta de um banco de dados sobre possíveis doadores que se interessem pelo assunto. As informações não financeiras ajudam a: identificar o problema; monitorar o problema para avaliar sua gravidade; analisar o problema para encontrar as causas e corrigir o problema.

Através do levantamento de dados financeiros e operacionais sobre atividades; processos; unidades operacionais; produtos; serviços; clientes; custo

calculado de um produto; de uma atividade ou de um departamento, a Contabilidade Gerencial elabora os relatórios de forma a transformar os dados em informações gerenciais contábeis, de maneira que a organização seja conduzida de forma eficiente e eficaz. Os relatórios da Contabilidade Gerencial devem ser escritos de forma simples e detalhados; fazendo uso não apenas de dados monetários como de dados não-monetários, pois são destinados a não contadores. Através dos relatórios gerenciais pode-se visualizar o caminho percorrido e a percorrer pela organização.

No caso das Organizações do Terceiro Setor que são entidades privadas com fins públicos por uma questão de transparência tanto os relatórios financeiros como os gerenciais são importantes.

Em termos da transparência, os relatórios gerenciais mais que um auxílio à gerência são pré-requisito para que a entidade continue e receber o suporte da comunidade e faça jus aos benefícios fiscais recebidos.

Os relatórios mais comuns da Contabilidade Gerencial são os orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de custo, relatórios de desempenho, fluxo de caixa podendo, no entanto, ser elaborados tantos relatórios quantos forem necessários para ajudar a gerência a conduzir a organização de forma eficiente e eficaz.

Os relatórios de custos são importantes para detalhar o quanto está sendo gasto, onde está sendo gasto e, como está sendo gasto. Através dos relatórios de custos é possível evidenciar se os recursos sociais estão sendo utilizados de forma eficiente e de acordo com a missão da entidade.

As ferramentas gerenciais devem ser utilizadas como o que de fato são; ferramentas para ajudar a organização a cumprir sua missão com eficiência e eficácia. Não há uma regra única. Pode-se utilizar ferramentas do Custeio Baseado em Atividades (ABC), por exemplo, para avaliar projetos semelhantes, da Gestão de Qualidade Total como forma de engajar os colaboradores ou do *Balanced Scorecard*.

Do *Balanced Scorecard* as entidades podem utilizar conceitos como: desenvolver um relacionamento com os financiadores para mantê-los leais; mobilizar motivação e habilidades dos colaboradores para melhorias contínuas nas atividades e na qualidade do serviço prestado e, desenvolver tecnologia da informação, banco de dados e sistemas.

No entanto para que um sistema de custos funcione é importante que seja padronizado para toda a organização, para que as informações possam fluir e integrar o todo.

Relatórios de custos são também subsídio para a contabilidade por responsabilidade ao identificar custos controláveis e não controláveis.

Os relatórios da contabilidade por responsabilidade são utilizados para avaliar como cada departamento está administrando seu setor.

Para a realização da contabilidade por responsabilidade ou *accountability* é necessário no entanto que os gestores setoriais tenham suas funções e responsabilidades claramente definidas e que tenham sido identificadas as variáveis controláveis e não controláveis e que tenham participado do planejamento das atividades sob sua responsabilidade. O desempenho é então medido em relação aos resultados esperados de suas atividades operacionais dentro do contexto global da entidade.

O fluxo de caixa serve como instrumento gerencial de planejamento e controle. Elaborado com base na previsão de entrada e saída de valores, possibilita acompanhar as variações ao longo de um período e permite ao gestor intervenções pontuais de forma a garantir a liquidez na organização.

Relatórios de desempenho podem ser elaborados a partir da análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis a fim de inferir sobre as modificações havidas no patrimônio da organização em consequência das ações tomadas pela gerência.

Considerando que o investidor em projetos sociais não objetiva o retorno financeiro, mas espera que o resultado proporcionado pela alocação de recursos relacione-se ao compromisso social declarado pela entidade, o desempenho poderá ser medido pelo custo de oportunidade. O custo de oportunidade poderá então medido em comparação à outro projeto social não escolhido ou em relação ao mesmo tipo de projeto realizado por outra entidade. Num ambiente de competitividade por obtenção de recursos o custo de oportunidade será então a eficiência econômica com que a entidade realiza seu projeto em comparação à outra entidade semelhante.

A falta de uma cultura contábil; a não obrigatoriedade de geração de lucros; a possibilidade de contar com trabalho voluntário; a isenção de impostos e, o fato de

produzir benefícios sociais tem sido uma das grandes causas de mortalidade dessas organizações. Os relatórios gerenciais contribuem para a formação dessa cultura contábil pois têm forte influência no comportamento organizacional. Além disso são a base da contabilidade financeira de acordo com os padrões éticos que se espera dessas organizações.

As informações geradas pela Contabilidade Gerencial podem auxiliar os colaboradores a aprender como melhorar a qualidade do serviço, reduzir custos e aumentar a adequação das atividades às necessidades da comunidade. Os relatórios podem ser utilizados para monitorar o uso dos recursos disponíveis apontando falhas, possíveis melhorias e até mesmo otimizar a solicitação de doações, aumentando assim a eficiência e eficácia. As informações também podem orientar a estratégia da organização para o caso, por exemplo, do caminho a seguir caso as isenções viessem a ser reconsideradas pela autoridade governamental.

Como continuidade a esta pesquisa sugerimos estudo comparativo entre entidades que além da contabilidade financeira façam uso também da contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Osório Cavalcanti. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2005.
- ATKINSON, Anthony A. [et al.]. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- AZEVEDO, Damião Alves. **A impossibilidade de Manutenção Simultânea da Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e do Título de Utilidade Pública Federal**. Artigo disponível em <http://www.mj.gov.br/snj/utildadepublica/>. Acesso em 24/06/2006.
- BENICIO, João Carlos. **Gestão Financeira para Organizações da Sociedade Civil**. São Paulo: Global, 2000.
- BENÍCIO, João Carlos. **Contabilidade, Transparência e Sustentabilidade – A Importância da Evidenciação de Práticas que Geram Resultados Positivos**. Revista Integração. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/ong.htm>. Acesso em 4/8/2006.
- BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BULGACOV, Sergio.(organizador) **Manual de Gestão Empresarial**. São Paulo: Atlas,1999.
- CARTILHA OAB SP. **Terceiro Setor**. São Paulo: Comissão de Direito do Terceiro Setor: 2005. Disponível em Acesso em 10/03/2006.
- CATELLI, Armando. **Controladoria - Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.
- COSTA, Eliezer A. da Costa. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- DRUKER, P. **O Melhor de Peter Druker : Obra Completa**. São Paulo: Nobel, 2002.
- ESTRAVIZ, Marcelo, CRUZ, Celia Meirelles. **Captação de Diferentes Recursos para Organizações sem Fins Lucrativos**. São Paulo: Global, 2003.
- GIL, Antonio de Loureiro. **Gestão da Qualidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1993.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade de Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 2006.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. LTC - Livros Técnicos e Científicos S.A. Rio de Janeiro, 2001.

LEMES JUNIOR, Antonio Barbosa. **Administração Financeira: princípios, fundamentos e práticas trabalhistas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

MAPA DO 3º SETOR. **Estatísticas**. Disponível em: <http://www.mapa.org.br/>. Acesso em 16/08/2006.

MILANI, Marco Antonio. **Resultado Econômico em Organizações do Terceiro Setor: um Estudo Exploratório sobre a Avaliação de Desempenho**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004. Disponível em: www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos. Acesso em 7/08/2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Manual de Orientações para Preenchimento das Demonstrações Contábeis Contidas no Relatório Circunstanciado de Atividades**. Departamento de Justiça, Classificação e Títulos e Qualificação. Disponível em: <http://www.mj.gov.br/snj/utlidadepublica/> Acesso em 24/06/2006.

_____. **Relatório Circunstanciado de Atividades**. Departamento de Justiça, Classificação e Títulos e Qualificação. Disponível em: <http://www.mj.gov.br/snj/utlidadepublica/> Acesso em 24/06/2006.

NITS – Núcleo Interdisciplinar do Terceiro Setor UFPR – Disponível em www.nits.ufpr.br/publicações_mts.htm Acesso em 3/08/2006.

NOGAS, Cláudio e LUZ, Erico Eleutério. **Controladoria: Gestão, Planejamento e Aplicação**. Curitiba: Ed. Lobo Franco, 2004.

OLAK, Paulo Arnaldo e NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

RITZ, **Informações sobre o Terceiro Setor**. Disponível em www.ritz.org.br Acesso em 3/08/2006

ROCHA, Silvio Luiz Ferreira. **Temas de Direito Administrativo: Terceiro Setor**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2003.

SALDINI, Renato Nogueira. **Ciclo de Operações Contábeis**. São Paulo: Textonovo, 2003.

SÁ, Antonio Lopes e SÁ A. M. Lopes. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Reinaldo O. **Teorias da Administração**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor: Regulação no Brasil**. São Paulo: Peirópolis, 2003.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e Terceiro Setor**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

ZANLUCA, Julio César. **Contabilidade do Terceiro Setor**. Portal Tributário Editora Ltda, 2006. Disponível em www.portaltributario.com/obras.htm. Acesso em 14/08/2006.

ANEXOS

SUMÁRIO

ANEXO 1 – LEGISLAÇÃO APLICADA AS ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS

ANEXO 2 - MODELO DE ESTATUTO SOCIAL DE ASSOCIAÇÃO

ANEXO 3 - MODELO DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE ATIVIDADES

ANEXO 4 - MANUAL DE ORIENTAÇÕES PARA PREENCHIMENTO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE ATIVIDADES

ANEXO 5 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AS ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS

**ANEXO 1 – LEGISLAÇÃO APLICADA AS ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS
LUCRATIVOS**

LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002.

**TÍTULO II
DAS PESSOAS JURÍDICAS**

**CAPÍTULO I
DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

IV - as autarquias;

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

Parágrafo único. Salvo disposição em contrário, as pessoas jurídicas de direito público, a que se tenha dado estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas deste Código.

Art. 42. São pessoas jurídicas de direito público externo os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo direito internacional público.

Art. 43. As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis por atos dos seus agentes que nessa qualidade causem danos a terceiros, ressalvado direito regressivo contra os causadores do dano, se houver, por parte destes, culpa ou dolo.

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

§ 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

§ 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

§ 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo da publicação de sua inscrição no registro.

Art. 46. O registro declarará:

I - a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;

II - o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;

III - o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;

IV - se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;

V - se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;

VI - as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Art. 47. Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.

Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.

Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.

Art. 49. Se a administração da pessoa jurídica vier a faltar, o juiz, a requerimento de qualquer interessado, nomear-lhe-á administrador provisório.

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

§ 1º Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.

§ 2º As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado.

§ 3º Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.

Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.

CAPÍTULO II DAS ASSOCIAÇÕES

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I - a denominação, os fins e a sede da associação;

II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

III - os direitos e deveres dos associados;

IV - as fontes de recursos para sua manutenção;

~~V - o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;~~

V - o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos; (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

VII - a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (Incluído pela Lei nº 11.127, de 2005)

Art. 55. Os associados devem ter iguais direitos, mas o estatuto poderá instituir categorias com vantagens especiais.

Art. 56. A qualidade de associado é intransmissível, se o estatuto não dispuser o contrário.

Parágrafo único. Se o associado for titular de quota ou fração ideal do patrimônio da associação, a transferência daquela não importará, *de per si*, na atribuição da qualidade de associado ao adquirente ou ao herdeiro, salvo disposição diversa do estatuto.

~~Art. 57. A exclusão do associado só é admissível havendo justa causa, obedecido o disposto no estatuto; sendo este omissivo, poderá também ocorrer se for reconhecida a existência de motivos graves, em deliberação fundamentada, pela maioria absoluta dos presentes à assembléia geral especialmente convocada para esse fim.~~

~~Parágrafo único. Da decisão do órgão que, de conformidade com o estatuto, decretar a exclusão, caberá sempre recurso à assembléia geral (Revogado pela Lei nº 11.127, de 2005)~~

Art. 57. A exclusão do associado só é admissível havendo justa causa, assim reconhecida em procedimento que assegure direito de defesa e de recurso, nos termos previstos no estatuto. (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Art. 58. Nenhum associado poderá ser impedido de exercer direito ou função que lhe tenha sido legitimamente conferido, a não ser nos casos e pela forma previstos na lei ou no estatuto.

Art.	59.	Compete	privativamente	à	assembléia	geral:
	I		eleger	os	administradores;	
	II		destituir	os	administradores;	
	III		aprovar	as	contas;	
	IV		alterar	o	estatuto.	

~~Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos II e IV é exigido o voto concorde de dois terços dos presentes à assembléia especialmente convocada para esse fim, não podendo ela deliberar, em primeira convocação, sem a maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas convocações seguintes.~~

Art. 59. Compete privativamente à assembléia geral: (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

I – destituir os administradores; (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

II – alterar o estatuto. (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos I e II deste artigo é exigido deliberação da assembléia especialmente convocada para esse fim, cujo quorum será o estabelecido no estatuto, bem como os critérios de eleição dos administradores. (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

~~Art. 60. A convocação da assembléia geral far-se-á na forma do estatuto, garantido a um quinto dos associados o direito de promovê-la.~~

Art. 60. A convocação dos órgãos deliberativos far-se-á na forma do estatuto, garantido a 1/5 (um quinto) dos associados o direito de promovê-la. (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

CAPÍTULO III DAS FUNDAÇÕES

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Art. 63. Quando insuficientes para constituir a fundação, os bens a ela destinados serão, se de outro modo não dispuser o instituidor, incorporados em outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante.

Art. 64. Constituída a fundação por negócio jurídico entre vivos, o instituidor é obrigado a transferir-lhe a propriedade, ou outro direito real, sobre os bens dotados, e, se não o fizer, serão registrados, em nome dela, por mandado judicial.

Art. 65. Aqueles a quem o instituidor cometer a aplicação do patrimônio, em tendo ciência do encargo, formularão logo, de acordo com as suas bases (art. 62), o estatuto da fundação projetada, submetendo-o, em seguida, à aprovação da autoridade competente, com recurso ao juiz.

Parágrafo único. Se o estatuto não for elaborado no prazo assinado pelo instituidor, ou, não havendo prazo, em cento e oitenta dias, a incumbência caberá ao Ministério Público.

Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.

§ 1º Se funcionarem no Distrito Federal, ou em Território, caberá o encargo ao Ministério Público Federal.

§ 2º Se estenderem a atividade por mais de um Estado, caberá o encargo, em cada um deles, ao respectivo Ministério Público.

Art. 67. Para que se possa alterar o estatuto da fundação é mister que a reforma:

I - seja deliberada por dois terços dos competentes para gerir e representar a fundação;

II - não contrarie ou desvirtue o fim desta;

III - seja aprovada pelo órgão do Ministério Público, e, caso este a denegue, poderá o juiz supri-la, a requerimento do interessado.

Art. 68. Quando a alteração não houver sido aprovada por votação unânime, os administradores da fundação, ao submeterem o estatuto ao órgão do Ministério Público, requererão que se dê ciência à minoria vencida para impugná-la, se quiser, em dez dias.

Art. 69. Tornando-se ilícita, impossível ou inútil a finalidade a que visa a fundação, ou vencido o prazo de sua existência, o órgão do Ministério Público, ou qualquer interessado, lhe promoverá a extinção, incorporando-se o seu patrimônio, salvo disposição em contrário no ato constitutivo, ou no estatuto, em outra fundação, designada pelo juiz, que se proponha a fim igual ou semelhante.

Lei 9790/99 ou Lei das Oscips

Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

CAPÍTULO I

DA QUALIFICAÇÃO COMO ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social

§ 2º A outorga da qualificação prevista neste artigo é ato vinculado ao cumprimento dos requisitos instituídos por esta Lei. Art.

2º Não são passíveis de qualificação como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ainda que se dediquem de qualquer forma as atividades descritas no art.

3º desta Lei

:I - as sociedades comerciais

operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade;

IV - a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social da extinta,

V - a previsão de que, na hipótese de a pessoa jurídica perder a qualificação instituída por esta Lei, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou aquela qualificação, será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social;

VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade, que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente à sua área de atuação.

VII - as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão no mínimo:

- a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade,
- b) b) que se dê publicidade, por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- c) c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objetos do Termo de Parceria, conforme previsto em regulamento.
- d) d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, independente das previsões mencionadas no inciso IV deste artigo;VI - a de publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado estabelecido no regulamento desta Lei, contendo os dados principais da documentação obrigatória do Inciso anterior, sob pena de não liberação dos recursos previstos no Termo de Parceria.

Art. 11 A execução do objeto do Termo de Parceria será acompanhada e fiscalizada por órgão do Poder Público da área de atuação correspondente à atividade fomentada, e pelos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes, em cada nível de governo.

§ 1º Os resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria devem ser analisados por comissão de avaliação, composta de comum acordo entre o órgão parceiro e a organização da sociedade civil de Interesse público.

§ 2º A comissão encaminhará à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.

§ 3º Os Termos de Parceria destinados ao fomento de atividades nas áreas de que trata essa lei, estarão sujeitas aos mecanismos de controle social previstos na legislação.

Art. 12. Os responsáveis pela fiscalização do Termo de Parceria, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública pela organização parceira, darão imediata ciência ao Tribunal de Contas respectivo e ao Ministério Público, sob pena de responsabilidade solidária.

Art. 13. Sem prejuízo da medida a que se refere o artigo anterior, havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis

pela fiscalização representarão ao Ministério Público, à Advocacia-Geral da União, para que requeira ao juízo competente a decretação da indisponibilidade dos bens da entidade e o seqüestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possam ter enriquecido ilicitamente ou causado dano ao patrimônio público, além de outras medidas consubstanciadas na Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, e na Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990.

§ 1º O pedido de seqüestro será processado de acordo com o disposto nos artigos 822 e 825 do Código de Processo Civil.

§ 2º Quando for o caso, o pedido incluirá a investigação, o exame e o bloqueio de bens, contas bancárias e aplicações mantidas pelo demandado no país e no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais.

§ 3º Até o término da ação, o Poder Público permanecerá como depositário e gestor dos bens e valores seqüestrados ou indisponíveis e velará pela continuidade das atividades sociais da organização parceira.

Art. 14. A organização parceira fará publicar, no prazo máximo de trinta dias, contados da assinatura do Termo de Parceria, regulamento próprio contendo os procedimentos que adotará para a contratação de obras e serviços, bem como para compras com emprego de recursos provenientes do Poder Público, observados os princípios estabelecidos no artigo 4º, inciso I, desta Lei.

Art. 15. Caso a organização adquira bem imóvel com recursos provenientes da celebração do Termo de Parceria, este será gravado com cláusula de inalienabilidade.

CAPÍTULO III

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 16. É vedada às entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público a participação em campanhas de Interesse político-partidário ou eleitorais, sob quaisquer meios ou formas.

Art. 17. O Ministério da Justiça permitirá, mediante requerimento dos interessados, livre acesso público a todas as informações pertinentes às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Art. 18. As pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, qualificadas com base em outros diplomas legais, poderão qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, desde que atendidos aos requisitos para tanto exigidos, sendo-lhes assegurada a manutenção simultânea dessas qualificações, até dois anos contados da data de vigência desta Lei.

§ 1º Findo o prazo de dois anos, a pessoa jurídica interessada em manter a qualificação prevista nesta Lei deverá por ela optar, fato que implicará a renúncia automática de suas qualificações anteriores.

§ 2º Caso não seja feita a opção prevista no parágrafo anterior, a pessoa jurídica perderá automaticamente, a qualificação obtida nos termos desta Lei. Art. 19. O Poder Executivo regulamentará esta Lei no prazo de trinta dias.

Art. 20. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Lei aprovada na Câmara Federal em 3/3/1999, no Senado Federal em 10/3/1999 e sancionada pela Presidência da República em 23/3/1999.

Disponível em

http://www.abong.org.br/novosite/busca_result.asp?cdm=162&caderno1=Biblioteca.

Reforma da legislação - mudanças recentes

Lei no 9.608, de 18 de fevereiro de 1998

Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências.

O Presidente da República

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1o. Considera-se serviço voluntário, para fins desta Lei, a atividade não remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive, mutualidade.

Parágrafo único. O serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim.

Art. 2o. O serviço voluntário será exercido mediante a celebração de termo de adesão entre a entidade, pública ou privada, e o prestador do serviço voluntário, dele devendo constar o objeto e as condições do seu exercício.

Art. 3o. O prestador do serviço voluntário poderá ser ressarcido pelas despesas que comprovadamente realizar no desempenho das atividades voluntárias.

Parágrafo único. As despesas a serem ressarcidas deverão estar expressamente autorizadas pela entidade a que for prestado o serviço voluntário.

Art. 4o. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5o. Revogam-se as disposições em contrário.

Brasília, 18 de fevereiro de 1998; 177 da Independência e 110 da República

Fernando Henrique Cardoso

Paulo Paiva

(Publicado no Diário Oficial da União de 18/2/1998)

DECRETO Nº 3.415, DE 19 DE ABRIL DE 2000.

Delega competência ao Ministro de Estado da Justiça para a declaração de utilidade pública de sociedades civis, associações e fundações, prevista na Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos arts. 19 da Medida Provisória nº 1.999-17, de 11 de abril de 2000, e 11 e 12 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967,

D E C R E T A :

Art. 1º Fica delegada competência ao Ministro de Estado da Justiça, vedada a subdelegação, para decidir e praticar os atos de declaração de utilidade pública de sociedades civis, associações e fundações, inclusive os de cassação dos títulos concedidos, na forma da Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Fica revogado o Decreto nº 1.698, de 13 de novembro de 1995.

Brasília, 19 de abril de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO
Silvano Gianni

Publicado no D.O. de 20.4.2000

DECRETO Nº 2.536, DE 6 DE ABRIL DE 1998.

Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e de acordo com o disposto no inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993,

DECRETA:

~~Art. 1º - A concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, de que o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, obedecerá ao disposto neste Decreto.~~

Art. 1º A concessão ou renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, de que trata o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, obedecerá ao disposto neste Decreto. (Redação dada pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

Art. 2º - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

I - proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;

II - amparar crianças e adolescentes carentes;

III - promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

V - promover a integração ao mercado de trabalho.

~~Art. 3º - Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento,~~ _____ ~~cumulativamente:~~

~~I - estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento;~~

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

I - estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado; (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

II - estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal;

III - estar previamente registrada no CNAS;

IV - aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

V - aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

VII - não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;

VIII - não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

IX - destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

X - não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social.

XI - seja declarada de utilidade pública federal. (Inciso incluído pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

§ 1º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido a entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja permanente e sem qualquer discriminação de clientela, de acordo com o plano de trabalho de assistência social apresentado e aprovado pelo CNAS.

§ 2º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos terá validade de três anos, a contar da data da publicação no Diário Oficial da União da resolução de deferimento de sua concessão, permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que regulamenta a sua concessão.

§ 3º Desde que tempestivamente requerida a renovação, a validade do Certificado contará da data do termo final do Certificado anterior.

~~§ 4º O disposto no inciso VI não se aplica à entidade da área de saúde, a qual, em substituição àquele requisito, deverá comprovar, anualmente, percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde - SUS igual ou superior a sessenta por cento de total de sua capacidade instalada.~~

~~§ 5º O prazo de que trata o caput não se aplica às entidades que prestam, exclusivamente, assistência social a pessoas carentes e que tenham por objetivos a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, o amparo a crianças e adolescentes, a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência ou a promoção de sua integração à vida comunitária, em relação às exigências dos incisos II e III deste artigo. (Parágrafo incluído pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)~~

~~§ 6º Não serão considerados os valores relativos a bolsas custeadas pelo Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior - FIES ou resultantes de acordo ou convenção coletiva de trabalho, para os fins do cálculo da gratuidade, de que trata o inciso VI deste artigo. (Parágrafo incluído pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)~~

~~§ 4º A instituição de saúde deverá, em substituição ao requisito do inciso VI, ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia, ou ser definido pelo Ministério da Saúde como hospital estratégico, a partir de critérios estabelecidos na forma de decreto específico. (Redação dada pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)~~

§ 4º A instituição de saúde deverá, em substituição ao requisito do inciso VI, ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia. (Redação dada pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

§ 5º O atendimento no percentual mínimo de que trata o § 4º pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da instituição. (Redação dada pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

~~§ 6º A declaração de hospital estratégico não é extensiva aos demais estabelecimentos da instituição. (Redação dada pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002) (Revogado pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)~~

§ 7º A instituição de saúde deverá informar, obrigatoriamente, ao Ministério da Saúde, por meio de Comunicação de Internação Hospitalar - CIH, a totalidade das internações realizadas para os pacientes não usuários do SUS. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

§ 8º A instituição de saúde que presta serviços exclusivamente na área ambulatorial, deverá, em substituição ao requisito do inciso VI, comprovar anualmente a prestação destes serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

§ 9º Quando a disponibilidade de cobertura assistencial da população pela rede pública de uma determinada área for insuficiente, os gestores do SUS deverão observar, para a contratação de serviços privados, a preferência de participação das entidades beneficentes de assistência social e as sem fins lucrativos. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

§ 10. Havendo impossibilidade, declarada pelo gestor local do SUS, na contratação dos serviços de saúde da instituição no percentual mínimo estabelecido nos termos do § 4º ou do § 8º, deverá ela comprovar atendimento ao requisito de que trata o inciso VI, da seguinte forma: (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

I - integralmente, se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a trinta por cento; (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

II - com cinquenta por cento de redução no percentual de aplicação em gratuidade, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a trinta por cento; ou (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

III - com setenta e cinco por cento de redução no percentual de aplicação em gratuidade, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a cinquenta por cento ou se completar o quantitativo das internações hospitalares, medido por paciente-dia, com atendimentos gratuitos devidamente informados por meio de CIH, não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

§ 11. Tratando-se de instituição que atue, simultaneamente, nas áreas de saúde e de assistência social ou educacional, deverá ela atender ao disposto no inciso VI, ou ao percentual mínimo de serviços prestados ao SUS pela área de saúde e ao percentual daquele em relação às demais. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

§ 12. Na hipótese do § 11, não serão consideradas, para efeito de apuração do percentual da receita bruta aplicada em gratuidade, as receitas provenientes dos serviços de saúde. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

§ 13. O valor aplicado em gratuidade na área de saúde, quando não comprovado por meio de registro contábil específico, será obtido mediante a valoração dos procedimentos realizados com base nas tabelas de pagamentos do SUS. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

§ 14. Em hipótese alguma será admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou pelo mercado. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

~~§ 15. O prazo de que trata o caput não se aplica às entidades que prestam, exclusivamente, assistência social a pessoas carentes e que tenham por objetivos a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, o amparo a crianças e adolescentes, a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência ou a promoção de sua integração à vida comunitária, em relação às exigências dos incisos II e III deste artigo. (Incluído pelo Decreto nº 4.381, de 17.9.2002) (Revogado pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)~~

§ 16. Não serão considerados os valores relativos a bolsas custeadas pelo Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES ou resultantes de acordo ou convenção coletiva de trabalho, para os fins de cálculo da gratuidade, de que trata o inciso VI deste artigo. (Incluído pelo Decreto nº 4.381, de 17.9.2002)

§ 17. A instituição de saúde poderá, alternativamente, para dar cumprimento ao requisito previsto no inciso VI do caput deste artigo ou no § 4º, realizar projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, estabelecendo convênio com a União, por intermédio do Ministério da Saúde, nas seguintes áreas de atuação: (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

I - estudos de avaliação e incorporação de tecnologias;

II - capacitação de recursos humanos;

III - pesquisas de interesse público em saúde;

IV - desenvolvimento de técnicas e operação de gestão em serviços de saúde.

§ 18. O Ministério da Saúde definirá, em portaria, os requisitos técnicos essenciais para o reconhecimento de excelência referente a cada uma das áreas de atuação previstas no § 17. (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

§ 19. O recurso despendido pela entidade de saúde no projeto de apoio não poderá ser inferior ao valor da isenção das contribuições sociais usufruída. (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

§ 20. O projeto de apoio será aprovado pelo Ministério da Saúde, ouvidas as instâncias do SUS, segundo procedimento a ser definido em portaria ministerial. (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

§ 21. As instituições de saúde que venham a se beneficiar da condição prevista no § 17 poderão complementar as atividades de apoio com a prestação de serviços ambulatoriais e hospitalares, não remunerados, ao SUS, mediante pacto com o gestor local do SUS, observadas as seguintes condições: (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

I - o valor previsto no **caput** não poderá ultrapassar trinta por cento do valor usufruído com a isenção das contribuições sociais;

II - a instituição de saúde deverá apresentar, ao gestor local do SUS, plano de trabalho com previsão de atendimento e detalhamento de custos, os quais não poderão exceder o valor efetivamente despendido pela instituição;

III - a demonstração dos custos a que se refere o inciso II poderá ser exigida mediante apresentação dos comprovantes necessários;

IV - as instituições conveniadas deverão informar a produção nos Sistemas de Informação Hospitalar e Ambulatorial - SIA e SIH/SUS, com observação de não geração de créditos.

§ 22. A participação de instituições de saúde em projetos de apoio previstos no § 17 não poderá ocorrer em prejuízo de atividades assistenciais prestadas ao SUS. (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

§ 23. O conteúdo e o valor das atividades desenvolvidas em cada projeto de apoio ao desenvolvimento institucional e de prestação de serviços ao SUS deverão ser objeto de relatórios semestrais, os quais serão encaminhados à área do Ministério da Saúde vinculada ao projeto de apoio e de prestação de serviços e ao CNAS, para fiscalização, sem prejuízo das atribuições dos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária. (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

§ 24. O CNAS, com o apoio dos Ministérios da Saúde e da Previdência Social, avaliará a correspondência entre o valor da isenção e o valor dos recursos despendidos pela instituição de saúde, com base na análise do custo contábil de cada projeto, considerando os valores de investimento e os componentes diretos e indiretos do referido custo. (Incluído pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

Art . 4º - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração do resultado do exercício;
- III - demonstração de mutação do patrimônio;
- IV - demonstração das origem e aplicações de recursos;
- V - notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção.

Art . 5º - O CNAS somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras, a que se refere o artigo anterior, se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade.

~~§ 1º Estão desobrigadas da auditoria as entidades que tenham auferido em cada um dos três exercícios a que se refere o artigo anterior receita bruta igual ou inferior a R\$600.000,00 (seiscentos mil reais).~~

~~§ 2º Será exigida auditoria por auditores independentes registradas na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, quando a receita bruta auferida em qualquer dos três exercícios referidos no artigo anterior for superior a R\$1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais).~~

§ 1º Estão desobrigadas da auditoria as entidades que tenham auferido em cada um dos três exercícios a que se refere o artigo anterior receita bruta igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais). (Redação dada pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

§ 2º Será exigida auditoria por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, quando a receita bruta auferida em qualquer dos três exercícios referidos no artigo anterior for superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). (Redação dada pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

§ 3º Os valores fixados nos parágrafos anteriores serão atualizados anualmente pelo índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna, da Fundação Getúlio Vargas.

§ 4º O Ministério da Previdência e Assistência Social poderá determinar que as entidades referidas no § 1º obedeçam a plano de contas padronizado segundo critérios por ele definidos.

Art . 6º - Na auditoria a que se refere o artigo anterior, serão observadas as normas pertinentes do Conselho Federal de Contabilidade e, em particular, os princípios fundamentais de contabilidade e as norma de auditoria.

Art. 7º - Compete ao CNAS julgar a qualidade de entidade beneficente de assistência social, observando as disposições deste Decreto e de legislação específica, bem como cancelar, a qualquer tempo, o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, se verificado o descumprimento das condições e dos requisitos estabelecidos nos arts. 2º e 3º.

~~§ 1º Das decisões finais do CNAS caberá recurso ao Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social no prazo de trinta dias, contados da data de publicação do ato no Diário Oficial da União, por parte da entidade interessada ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.~~

§ 1º Das decisões finais do CNAS caberá recurso ao Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social no prazo de dez dias, contados da data da publicação do ato no Diário Oficial da União, por parte da entidade interessada ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS; e das decisões do CNAS que não referendarem os atos da Presidência será interposto recurso **ex officio**, sem prejuízo de eventual recurso voluntário. (Redação dada pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

§ 2º Qualquer Conselheiro do CNAS, os órgãos específicos dos Ministérios da Justiça e da Previdência e Assistência Social, o INSS, a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou o Ministério Público poderão representar àquele Conselho sobre o descumprimento das condições e requisitos previstos nos arts. 2º e 3º, indicando os fatos, com suas circunstâncias, o fundamento legal e as provas ou, quando for o caso, a indicação de onde estas possam ser obtidas, sendo observado o seguinte procedimento:

I - recebida a representação, será designada relator, que notificará a empresa sobre o seu inteiro teor;

II - notificada, a entidade terá o prazo de trinta dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III - apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o relator, em quinze dias, proferirá seu voto, salvo se considerar indispensável a realização de diligências;

IV - havendo determinação de diligências, o relator proferirá o seu voto em quinze dias após a sua realização;

V - O CNAS deliberará acerca do cancelamento do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos até a primeira sessão seguinte à apresentação do voto do relator, não cabendo pedido de reconsideração;

VI - da decisão poderá a entidade interessada ou o INSS interpor recurso ao Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social no prazo de trinta dias, contados da data de publicação do ato no Diário Oficial da União.

§ 3º O CNAS e o INSS integrarão seus respectivos sistemas informatizados para intercâmbio permanente de dados relativos às entidades beneficentes de assistência social.

§ 4º O CNAS fornecerá mensalmente ao Ministério da Justiça e à Secretaria da Receita Federal a relação das entidades que tiveram seus certificados cancelados.

Art . 8º - O INSS, por solicitação do CNAS, realizará diligência externa para suprir a necessidade de informação ou adotar providência que as circunstâncias assim recomendarem, com vistas à adequada instrução de processo de concessão ou manutenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, devendo esses órgãos manter permanente integração e intercâmbio de informações.

Art. 8º-A. As instituições que possuam Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos deverão afixar placa indicativa, em local visível, conforme modelo aprovado pelo CNAS, em que constem os seguintes dizeres: "Esta entidade tem Certificado de Fins Filantrópicos concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, para prestar atendimento a pessoas carentes. (Artigo incluído pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

Art . 9º - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, exceto o inciso VI do art. 3º, no que resultar ampliação do montante atualmente exigido, e o art. 5º, que entrarão em vigor a partir de 1º de julho de 1998.

Art . 10 - Revogam-se os Decretos nºs 752, de 16 de fevereiro de 1993, e 1.038, de 7 de janeiro de 1994.

Brasília, 6 de abril de 1998; 177º da Independência e 110º da República.

ANEXO 2 - MODELO DE ESTATUTO SOCIAL DE ASSOCIAÇÃO

Modelo de Estatuto Social de Associação

Da Denominação, Sede e Fins

Artigo 1º - A (o) _____ (nome da organização) é uma associação civil, de direito privado, sem fins lucrativos e econômicos, com sede e foro no município de _____, Estado de ____.

Parágrafo Único – A associação terá duração por tempo indeterminado e não fará qualquer discriminação de raça, cor, gênero ou religião.

Artigo 2º - A (o) _____ (organização) tem por finalidades:

a) _____;

b) _____;

c) _____.

Parágrafo Único – A associação não distribui entre os seus associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e os aplica integralmente na consecução do seu objetivo social.

Artigo 3º - No desenvolvimento de suas atividades, a associação observará os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência. (disposição obrigatória apenas para as organizações que pretendem qualificar-se como Oscip - Lei 9790/99, inciso I do art. 4º)

Parágrafo Primeiro - Para cumprir seu propósito a associação atuará por meio de _____ (No caso de organizações que pretendem qualificar-se como Oscip - Lei 9790/99, é obrigatório descrever de que modo exercerá suas atividades, optando por uma ou mais das formas a seguir: execução direta de projetos, programas ou planos de ações; doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuam em áreas afins - Lei 9790/99, § único do art. 3º)

Parágrafo Segundo - A (o) _____ (organização) presta serviços permanentes e sem qualquer discriminação de clientela. (disposição obrigatória apenas para as organizações que pretendem obter o Registro no CNAS)

objetivos institucionais. (disposição obrigatória para as organizações que pretendem obter o Registro no CNAS)

Artigo 32 - Não percebem seus diretores, conselheiros, associados, instituidores, benfeitores ou equivalentes remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos. (disposição obrigatória para as organizações que pretendem obter o Registro no CNAS) - Opção I

Artigo 32 - A associação pode remunerar os membros de seu Conselho Diretor que efetivamente atuam na gestão executiva e aqueles que lhe prestam serviços específicos, respeitados em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado na região onde exerce suas atividades. (Lei 9790/99, inciso VI do art. 4º) [1] - Opção II

Artigo 33 - Os casos omissos serão resolvidos pelo Conselho Diretor e referendados pela Assembléia Geral.

Localidade e data.

Presidente

Secretário

Jurídico

ANEXO 3 - MODELO DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE ATIVIDADES



MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
SECRETARIA NACIONAL DE JUSTIÇA
DEPARTAMENTO DE JUSTIÇA, CLASSIFICAÇÃO, TÍTULOS E QUALIFICAÇÃO

RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE ATIVIDADES

Senhor Diretor do Departamento de Justiça,

Na qualidade de representante legal da Instituição abaixo qualificada, venho, respeitosamente encaminhar o **relatório circunstanciado de atividades**, em atenção a Lei nº 91/35, regulamentada pelo Decreto nº 50.517/61, objetivando:

- () **Concessão do título de Utilidade Pública Federal (Requerimento)**
() **Manutenção do título de Utilidade Pública Federal (Prestação de Contas Anual)**

_____, / / _____
Cidade/UF Data Assinatura Representante Legal

A. IDENTIFICAÇÃO

Nome/ Razão Social:
CNPJ:
Endereço:
Cidade/ UF:
Telefone:

Caso a entidade possua filial ou outros estabelecimentos, favor informar:

Nome:
Endereço:
Cidade/ UF:
Telefone:
CNPJ:

Para que *todas as filiais* sejam cadastradas a entidade poderá *inserir novos quadros*, copiando e colando as informações solicitadas.

B. TIPO DE ESTABELECIMENTO

A sede da entidade é:

☐ Alugada ☐ Própria ☐ Cedida ☐ Comodato ☐ outros

C. DOCUMENTO LEGAL DE REGISTRO

Informe os dados relativos ao PRIMEIRO registro legal da Entidade. A data será utilizada para saber quando a Entidade foi formalmente constituída e qual sua idade.

Número do Registro no livro:
Número:
Cartório:
Município/ UF:
Data do Registro:

D. COMPOSIÇÃO DA ATUAL DIRETORIA ESTATUTÁRIA

Presidente ou Representante legal da entidade:			
Cargo:		Profissão:	
CPF:	RG:	Órgão Expedidor:	
É funcionário público? Sim () Não ()			
Além do cargo de diretoria, exerce na entidade alguma outra função pela qual recebe remuneração? Sim () Não ()			
Se sim, qual a função exercida?			
Médico () Professor () Outros () Qual: _____			

Relacione os demais diretores da Entidade.

Nome do Diretor:			
Cargo:		Profissão:	
CPF:	RG:	Órgão Expedidor:	
É funcionário público? Sim () Não ()			
Além do cargo de diretoria, exerce na entidade alguma outra função pela qual recebe remuneração? Sim () Não ()			
Se sim, qual a função exercida?			
Médico () Professor () Outros () Qual: _____			
Nome do Diretor:			

Cargo:		Profissão:	
CPF:	RG:	Órgão Expedidor:	
É funcionário público? Sim () Não ()			
Além do cargo de diretoria, exerce na entidade alguma outra função pela qual recebe remuneração? Sim () Não () Se sim, qual a função exercida? Médico () Professor () Outros () Qual: _____			
Nome do Diretor:			
Cargo:		Profissão:	
CPF:	RG:	Órgão Expedidor:	
É funcionário público? Sim () Não ()			
Além do cargo de diretoria, exerce na entidade alguma outra função pela qual recebe remuneração? Sim () Não () Se sim, qual a função exercida? Médico () Professor () Outros () Qual: _____			

Para que *todos os diretores* sejam cadastrados a entidade poderá *inserir novos quadros*, copiando e colando as informações solicitadas.

Mandato da atual diretoria:

Início:	Término:
----------------	-----------------

E. ALTERAÇÕES ESTATUTÁRIAS NO EXERCÍCIO ANTERIOR

Informe os dados relativos a eventuais alterações estatutárias da Entidade ocorridas no último exercício:

Cartório:	Data do Registro:
Município/ UF:	
Finalidade da alteração:	
Cartório:	Data do Registro:
Município/ UF:	
Finalidade da alteração:	
Cartório:	Data do Registro:
Município/ UF:	
Finalidade da alteração:	

Para informar *todas as alterações* a entidade poderá *inserir novos quadros*, copiando e colando as informações solicitadas.

F- RECURSOS HUMANOS

Informar a quantidade de pessoas que colaboram com a entidade:

Colaboradores	Quantidade
Funcionários	
Estagiários remunerados	
Total de pessoal ocupado assalariado	
Voluntários permanentes	
Voluntários eventuais	
Estagiários não remunerados	
Total de pessoal ocupado não remunerado	
Nº de trabalhadores autônomos que prestaram serviços no exercício anterior	
Quantidade de diretores remunerados	

G. RESPONSÁVEL PARA CONTATO COM A ENTIDADE OU UNIDADE

Indique uma pessoa que conheça detalhadamente a Entidade e que seja de fácil contato para o público em geral:

Nome:	
Cargo:	
DDD/ Telefone:	E-mail:

OBSERVAÇÃO:

- Para o requerimento do título de Utilidade Pública Federal a entidade deverá demonstrar os serviços desenvolvidos e o demonstrativo contábil dos três anos anteriores à formulação do pedido. Sendo assim, a entidade que requer o título deverá preencher os itens de atividades e serviços (itens H a J) e o Demonstrativo contábil (item K) para cada um daqueles exercícios, indicando o ano de referência das atividades relatadas. Por exemplo, a entidade que formular o pedido em 2006 deverá apresentar as informações solicitadas referente aos anos 2003; 2004 e 2005, separadamente.
- A entidade que estiver apresentando a documentação para renovação do título deverá preencher os itens H ao K apenas do ano em que estiver Prestando Contas.

INDIQUE O ANO QUE CORRESPONDE AS ATIVIDADES ABAIXO: _____

H. ATIVIDADES

1) Apresentação

O espaço abaixo é destinado para a entidade apresentar de forma sucinta algumas características e especificidades do seu trabalho que considere relevante. Poderá ser destacado, por exemplo: perfil da entidade (suas motivações; sua história; missão; etc); caracterização da comunidade e do público alvo (demandas e necessidades ; características da área); justificativa para as ações realizadas; recursos da entidade para realizar suas atividades (infra-estrutura; recursos materiais; equipe profissional); forma de organização; etc.

--

Não há limites para quantidade de informações relatadas, podendo ser ampliado o quadro de Apresentação.

2) Detalhamento das atividades/ serviços e projetos desenvolvidos

No quadro de detalhamento das atividades a entidade poderá fornecer informações sobre todas as atividades, serviços e/ ou projetos prestados durante o ano, sendo permitida a inclusão de novos quadros para inserir quantas atividades desejar. O preenchimento do quadro deve ser realizado articulando a descrição da atividade (conteúdo), o objetivo pretendido com a realização da atividade, público alvo atendido pela atividade, a quantidade de beneficiários atendidos (nº total; nº de atendidos de forma gratuita; nº de atendidos de forma parcialmente gratuita; porcentagem da gratuidade parcial e nº de atendidos de forma não gratuita), o período de realização da atividade durante o ano e os resultados obtidos com a atividade.

Ao final do relatório é reservado um espaço para acrescentar informações adicionais, não contempladas neste quadro de detalhamento.

ATIVIDADE (serviço ou projeto) 1:

Descrição (Informar, uma a uma, as atividades/ serviços ou o nome do projeto desenvolvido pela entidade, detalhando o conteúdo desses):
Objetivo (Informar o objetivo que se pretendeu alcançar com a realização da atividade, serviço ou projeto citado acima):
Público Alvo (Informar qual é o público ao qual se destina a atividade, serviço ou projeto citado):
Período de realização (Informar o período em que a atividade foi realizada (início e fim; carga horária; periodicidade; etc):
Resultados obtidos (Informar os resultados obtidos com o desenvolvimento da atividade. Os resultados podem ser detalhados de forma quantitativa e/ ou qualitativa, descrevendo os benefícios sociais alcançados com a atividade, serviço ou projeto citado):
Nº total de beneficiários atendidos (Informar a quantidade de pessoas beneficiadas com a atividade, serviço ou projeto citado):
Nº de beneficiários atendidos de forma gratuita (Informar quantas pessoas são atendidas de forma inteiramente gratuitas):

Nº de beneficiários atendidos de forma *parcialmente gratuita* (Informar quantas pessoas são atendidas de forma parcialmente gratuita, como as que recebem bolsas de estudo parciais, os pacientes atendidos pelo SUS, beneficiários que contribuem parcialmente com os custos do serviço, etc):

Percentual da gratuidade parcial (Informar de quanto é a porcentagem da contribuição dos beneficiários com gratuidade parcial):

Nº de beneficiários atendidos de forma *não gratuita* (Informar o número de beneficiários que contribuem integralmente com os custos do serviço prestado pela entidade):

Cadastre cada atividade, serviço ou projeto realizado em um quadro separado, copiando e colando os quadros para inserir todas as atividades desenvolvidas. Ao descrever a atividade, projeto ou serviço, não há limites para quantidade de informações relatadas, *podendo ser ampliado o quadro de detalhamento.*

3) Considerando as atividades detalhadas acima, informe o público alvo principal (mais representativo), dentre as opções abaixo, em relação aos beneficiários das atividades. A entidade poderá selecionar até três opções de Público Alvo, que considere mais representativos dos beneficiários das principais atividades que realiza. Para isso, os campos selecionados devem ser preenchidos com os algarismos 1, 2 e 3, de acordo com a ordem de prioridade do público alvo.

- ☐ Crianças e Adolescentes;
- ☐ Crianças e Adolescentes vítimas de violência sexual;
- ☐ Idosos;
- ☐ Mulheres;
- ☐ Associações;
- ☐ Pequenos produtores;
- ☐ Portadores de Deficiência;
- ☐ Negros/ Quilombolas;
- ☐ Indígenas;
- ☐ Estudantes;
- ☐ Adolescentes em conflito com a lei;
- ☐ Indivíduos apenados e/ ou egressos do sistema penitenciário;
- ☐ Indivíduos em situação de rua (moradores de rua);
- ☐ Migrantes/ Imigrantes;
- ☐ Família;
- ☐ Usuários de substâncias psicoativas.
- ☐ Comunidades locais
- ☐ Comunidade científica
- ☐ Autoridades locais
- ☐ Lideranças comunitárias
- ☐ Moradores de áreas de ocupação
- ☐ Outras ongs;
- ☐ Organizações/ movimentos populares

() **Outros** (caso a entidade atenda a algum público não especificado anteriormente, deverá clicar nessa opção e especificar o público atendido) **Qual (is)** : _____

4) Informe a origem da principal fonte de recursos que custeiam as atividades, serviços e projetos realizados, marcando na opção correspondente (se a entidade recebe recursos de mais de uma fonte, informe os percentuais recebidos de cada fonte):

() **Própria** (recursos decorrentes da prestação de serviços da entidade) _____ %

() **Própria** (recursos decorrentes de mensalidades/ doações dos membros ou associados) _____ %

() **Privada** (recursos de doações e parcerias com empresas e entidades privadas) _____ %

() **Privada** (recursos de doações eventuais) _____ %

() **Pública** (recursos de subvenções, convênios e parcerias com órgãos ou entidades públicas) _____ %

() **Internacional Privada** (recursos de entidades e organizações internacionais) _____ %

() **Internacional Pública** (recursos de Países estrangeiros, ONU, etc.) _____ %

5) Preencha os campos abaixo com informações relativas a área de abrangência das atividades, serviços e projetos desenvolvidos, considerando a localização do conjunto de pessoas que usufrui os serviços prestados pela entidade. Especifique a área de abrangência no espaço correspondente a opção escolhida:

Área Geográfica de abrangência do projeto:

() **Bairro** (Se o conjunto de pessoas que usufrui das atividades, serviços e projetos desenvolvidos está todo localizado em âmbito local - Bairro).

Especifique o Bairro atendido pela entidade e o Município e o Estado onde se localiza o bairro:

Bairro: _____

Município: _____

Estado: _____

() **Município** (Se o conjunto de pessoas que usufrui as atividades, serviços e projetos desenvolvidos está localizado em âmbito municipal.)

Especifique o Município atendido pela entidade e o Estado onde se localiza o Município:

Município: _____

Estado: _____

() **Estado** (Se o conjunto de pessoas que usufrui as atividades, serviços e projetos desenvolvidos está localizado em âmbito estadual)

Especifique o Estado atendido pela entidade:

Estado: _____

() **Nacional** (Se o conjunto de pessoas que usufrui as atividades, serviços e projetos desenvolvidos está distribuído em âmbito nacional - diferentes regiões e/ ou Estados do território brasileiro)

Especifique os Estados ou as Regiões atendidas pela entidade:

Regiões e/ ou Estados atendidos: _____

() **Internacional** (Se a atuação da entidade alcança outros países)

Especifique os países atendidos pela entidade:

País (es): _____

☐ Rural ☐ Urbana ☐ Ambas (rural e urbana)

O quadro abaixo é destinado para informações adicionais que a entidade tenha interesse em divulgar. Permite que a entidade relate informações não contempladas nos itens preenchidos, como: avaliação da equipe da entidade sobre o trabalho realizado; avaliação do público alvo sobre os benefícios recebidos; metodologias de intervenção; estratégias originais para enfrentar as dificuldades; impacto social da atuação; experiências inovadoras; resultados alcançados; etc.

--

Nome do órgão ou entidade parceira		
Classificação do órgão na estrutura administrativa	Posição do órgão na estrutura federativa.	Origem dos recursos repassados
() Poder Executivo	() Federal	() Federal
() Poder Legislativo	() Estadual	() Estadual
() Poder Judiciário	() Municipal	() Municipal
() Ministério Público		
() Autarquias ou Fundações públicas		
() Empresas públicas		
() Sociedade de Economia Mista		

Cada registro admite apenas um instrumento de parceria. Caso a entidade tenha firmado mais de uma parceria com o mesmo órgão, deve preencher um registro para cada uma delas, copiando e colando o quadro de informações.

Natureza do instrumento de parceria	
<input type="checkbox"/> Contrato Administrativo (precedido de procedimento licitatório ou de dispensa de licitação) <input type="checkbox"/> Convênio <input type="checkbox"/> Termo de Parceria <input type="checkbox"/> Contrato de Gestão <input type="checkbox"/> Outro (especificar): _____	
Data de publicação na imprensa oficial	
Total de recursos financeiros previstos	Recursos financeiros já repassados
Atividades executadas mediante utilização de recursos públicos (relacionada com a parceria descrita)	
Nº de beneficiários	
Previsão de início das atividades	Previsão de término das atividades

J. QUESTIONÁRIO DE INSERÇÃO SOCIAL DA ENTIDADE

10) Responda o questionário abaixo com informações sobre a inserção social da entidade:

Levando em consideração a relação de representatividade da entidade com o público beneficiário de suas atividades, serviços e projetos, responda os seguintes itens:

Para estabelecer os tipos de atividades e serviços prestados pela entidade foram realizados estudos e pesquisas, para levantar demandas e necessidades do público alvo e caracterizar o perfil dos beneficiários?
Sim ()
Não ()
A entidade criou espaços para que o público alvo participasse do planejamento, execução e avaliação das atividades e serviços oferecidos?
Sim ()
Não ()
Se sim, descreva como se deu a participação dos beneficiários:
A entidade permitiu a participação do público alvo na definição e controle dos custos/ orçamentos destinados para as atividades e serviços prestados?
Sim ()
Não ()
A entidade fez parcerias ou articulou redes com instâncias/ instituições da comunidade em que atua, para ampliar o atendimento ao público alvo?
Sim ()
Não ()
Se sim, descreva as parcerias e/ ou redes articuladas:
A entidade realizou ações para dar visibilidade/ denunciar os fenômenos relacionados ao público ao qual dirige suas atividades, contribuindo para mobilização e organização do público alvo (campanhas, conferencias, capacitação de lideranças, promove a conscientização acerca dos direitos e leis, etc)?

Sim ()

Não ()

Se sim, descreva as ações realizadas:

O contato e a experiência na realização de atividades com o público alvo foram aproveitados, pela entidade, para realização e divulgação de pesquisas?

Sim ()

Não ()

Se sim, relate as pesquisas e publicações realizadas pela entidade:

A entidade promoveu a capacitação dos profissionais em relação a temática com a qual atuou?

Sim ()

Não ()

Se sim, como se deu essa capacitação?

Avaliação

A entidade estabeleceu mecanismos de avaliação dos serviços e atividades prestados?

Sim ()

Não ()

Se sim, qual mecanismo utilizado (questionário, pesquisa, etc)? Comente os resultados da avaliação.

Se sim, quem participou das avaliações:

() comunidade

() outras organizações

() público alvo/ beneficiário

() parceiro

() equipe executora

() outros: _____

Em relação a contribuição da entidade para a ampliação da democracia e fortalecimento da cidadania preencha os seguintes itens:

A entidade participou de espaços de controle social (conselhos, foruns, etc) ?

Sim ()

Não ()

Se sim, quais? Relate de forma sucinta a participação da entidade nos espaços que participou (impactos e resultados para o processo de formulação de políticas públicas, etc).

A entidade desenvolve alguma ação de valorização da diversidade (negros (as); gênero; opção sexual; portadores de necessidades especiais) entre beneficiários e/ ou colaboradores da entidade?

Sim ()

Não ()

Se sim, descreva as ações realizadas.

Em relação aos beneficiários das atividades:

As atividades e serviços realizados pela entidade, atingem a população de baixa renda (renda mensal *per capita* de até meio salário mínimo)?

Sim ()

Não ()

As atividades e serviços realizados pela entidade, atingem beneficiários que se encontram em situação de vulnerabilidade social ou de risco social (famílias e indivíduos com perda ou fragilidade de vínculos de afetividade, pertencimento e sociabilidade; identidades estigmatizadas, exclusão pela pobreza e/ ou acesso às demais políticas públicas; vítimas de violência, etc)?

Sim ()

Não ()

Para realização da Prestação de Contas Anual, caso a entidade tenha recebido recursos públicos federais neste exercício, deverá comprovar que publicou seu demonstrativo de receitas e despesas, como exigido pelo art. 2º, alínea “g”, do Decreto 50.517/61, informando:

Nome do jornal ou periódico: _____

Número: _____ Data de publicação: _____

Obs: Caso se faça necessário, o Ministério da Justiça poderá requisitar cópia ou exemplar desta publicação.

K. DEMONSTRATIVO CONTÁBIL**Receita anual (em R\$)**

- ☐ Acima de 5 milhões (especificar): _____
- ☐ Acima de 2,5 milhões até 5 milhões
- ☐ Acima de 1 milhão até 2,5 milhões
- ☐ Acima de 500 mil até 1 milhão
- ☐ Acima de 250 mil até 500 mil
- ☐ Acima de 100 mil até 250 mil
- ☐ Acima de 50 mil até 100 mil
- ☐ Acima de 25 mil até 50 mil
- ☐ Acima de 10 mil até 25 mil
- ☐ Acima de 5 mil até 10 mil
- ☐ Até 5 mil

Observação: O Plano de Contas apresentado abaixo procura abranger as diferentes áreas de atuação de cada uma das Entidades. Desta maneira procure informar os dados da entidade utilizando a conta que melhor se ajuste à sua realidade, a seus objetivos sociais e a seu plano de contas.

- As contas que não se aplicam à entidade favor informar como valor zero;
- Orientamos que o preenchimento seja feito com auxílio de um contador;

Se tiver dúvidas no preenchimento das peças contábeis, acesse o site www.mj.gov.br/snj/utildadepublica para obter o Manual de Demonstrações Contábeis.

INDICAR O CONTABILISTA RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES PRESTADAS

Nome do contabilista responsável:		
Nº do registro no CRC:	UF:	CPF nº
Telefone para contato ()		e-mail:

Assinatura e carimbo do Contador

L. AVALIAÇÃO DO MODELO DE RELATÓRIO

Manifeste sua opinião sobre este modelo de relatório para que possamos aprimorá-lo:

<p>Na sua opinião, este formulário modelo de Relatório Circunstanciado facilita a elaboração dos relatórios de serviços? Sim () Não ()</p> <p>Tem alguma sugestão para que ele alcance esse objetivo?</p>
<p>Os espaços destinados para descrição das atividades realizadas permitem relatar todo o trabalho desenvolvido? Sim () Não ()</p> <p>Tem alguma sugestão para que ele alcance esse objetivo?</p>
<p>O preenchimento deste relatório proporcionou um momento de reflexão da entidade em relação às ações desenvolvidas e aos resultados obtidos? Sim () Não ()</p> <p>Tem alguma sugestão para que ele alcance esse objetivo?</p>
<p>Você tem alguma sugestão para simplificar e/ ou aprimorar este modelo?</p>

Assinatura do Representante Legal da Entidade
(favor rubricar todas as folhas)

**ANEXO 4 - MANUAL DE ORIENTAÇÕES PARA PREENCHIMENTO DAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO RELATÓRIO
CIRCUNSTANCIADO DE ATIVIDADES**

Disponível em: [http:// mj.gov.br/snj/utilidadepublica/](http://mj.gov.br/snj/utilidadepublica/) Acesso em 24/06/2006

Convênios, Acordos e Ajustes	Incluir neste grupo as contas: Banco conta movimento convênios; Aplicações financeiras – convênios e Outras Contas de Convênios, acordos ou ajustes.
Valores a receber de terceiros	Valores a receber decorrentes de vendas de mercadorias e/ou serviços, transações, contribuições regulares de entidades mantenedoras e associados, repasses para custeio com atividades de saúde não recebidos do sistema SUS ou provenientes de convênios de saúde privados e particulares, valores referentes a subvenções sociais, contribuições regulares para fins de manutenção de atividades e/ou projetos específicos e de cursos regulares, valores referentes a programas de bolsas de estudo concedidas e respectivos reembolsos de estudo de terceiros, valores ref. Créditos de origem do FIES – Fundo de Financiamento Estudantil e outros créditos de apoio econômico-financeiro e demais valores a receber sem, ainda, especificação da conta contábil ou registro específico. Incluir neste grupo as contas: Conta Clientes – Pessoas Jurídicas; Clientes – Pessoas Físicas; Cliente – demonstrativo simplificado; Duplicatas e cheques a receber; (-) Duplicatas e Títulos Descontados; Contas a receber de empresas associadas; Contribuições a receber de mantenedoras e associados; A Receber do SUS; Contas a Receber – convênios de saúde privados ; Contas a Receber – pacientes particulares; Subvenções Sociais a receber; Mensalidades a receber; Bolsas de Estudo a receber; Créditos educativos a receber; Créditos em Circulação e Outras contas a receber de terceiros.
Adiantamento a empregados	Adiantamentos de salários e adiantamento diversos a empregados. Incluir neste grupo as contas: Adiantamentos a empregados; Adiantamentos de salários e Outros adiantamentos a empregados.
Outras contas e títulos a receber	Incluir neste grupo as contas: Adiantamento a fornecedores; Adiantamento para despesas; Depósitos em caução Curto Prazo; Valores pendentes de prestação de contas; Devedores diversos; Títulos a receber; Valores a recuperar; Créditos tributários; Permutas firmadas a receber; Direitos autorais a receber e Outros adiantamentos e créditos a receber.
(-) Provisão para devedores duvidosos	Valor que cobre a expectativa de perdas (provisão) de contas a receber de clientes ou perdas de crédito, títulos e direitos. Incluir neste grupo as contas: (-) Provisão para devedores duvidosos e Outras provisões de créditos.
Estoques	Valor correspondente estoques, materiais, matéria-prima, produtos em elaboração e produtos acabados, relacionados às atividades-fim da Instituição. Incluir neste grupo as contas: Almoxarifado e estoques de material de consumo; Matéria-prima, produtos em elaboração acabados; Estoques depositados em terceiros e Outros estoques.
Despesas antecipadas	Neste campo devem constar às despesas pagas antecipadamente tais como despesas com assinaturas de jornais e revistas, aquisição de vales-transporte para posterior distribuição aos empregados, adiantamentos efetuados para importação de bens e serviços não concluídos, prêmios de seguros e outros custos, sempre de forma a obedecer ao regime de competência, ou seja, levando-se em consideração os resultados do período a que correspondem e não ao período em que foram pagas. Incluir neste grupo de contas: Despesas pagas antecipadamente; Importações em andamento e Seguros Contratados.
Outras Contas do Ativo Circulante	Incluir neste campo as contas: Investimentos temporários; Valores pendentes à curto prazo; Outros valores e bens, Contas retificadoras a curto prazo e ativos circulantes não-classificáveis nas contas anteriores.

ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (Lei 6.404/76, artigo 179, inciso II : no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia)

Valores a receber no longo prazo	Ativos cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço Patrimonial. Incluir neste campo as contas: Subvenções; Empréstimos e depósitos compulsórios; Depósitos judiciais; Bolsas de Estudo e créditos educativos a receber; Fundo de Empréstimo Longo Prazo; Depósito em cauções Longo Prazo; Recursos vinculados; Conta retificadoras a longo prazo e Outros Ativos Realizáveis a Longo Prazo.
----------------------------------	---

ATIVO PERMANENTE: (Lei nº 6.404/76, artigo 179, incisos III, IV e V - Bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento cuja perspectiva de permanência na instituição ultrapasse um exercício)

Investimentos	Participações permanentes em outras sociedades e direitos de qualquer natureza não classificáveis no ativo circulante e no realizável a longo prazo e que não se destinam à manutenção da entidade.
Imobilizado	Bens e direitos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercícios com essa finalidade inclusive os de propriedade industrial ou comercial.
(-) Depreciação/ amortização acumulada	Valores relativos à depreciação ou exaustão das contas do Ativo Permanente e valores relativos a amortização das contas do Ativo Permanente.
Diferido	Valores referentes a gastos de organização e administração, estudos, projetos e a detalhamentos, gastos preliminares de operação, pesquisa e desenvolvimento, gastos de implantação de sistemas e métodos, gastos de reorganização etc.
Outros Ativos permanentes	Ativos permanentes não-classificáveis nas contas anteriores.

PASSIVO CIRCULANTE – São as obrigações conhecidas e os encargos estimados cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial (Obs.: Lei nº 6.404/76, artigo 180: As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 - Parágrafo único: Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo deste ciclo)

Fornecedores	Valores a pagar a fornecedores de matérias-primas, mercadorias ou outros materiais.
Obrigações trabalhistas	Salários, ordenados, provisão para férias a pagar, comissões a pagar e outras formas de remuneração de empregados.
Obrigações Sociais	Encargos sociais a pagar, FGTS a recolher e outros encargos sociais.
Prestadores de Serviços	Contas a pagar a prestadores de serviços relativas às atividades da Instituição.
Aluguéis a Pagar	Valores de alugueis contratados a pagar.
Adiantamento de clientes	Valores recebidos antecipadamente para entrega futura de bens e/ou serviços.
Empréstimos e financiamentos a pagar Curto Prazo	Saldo de todos os financiamentos e empréstimos contraídos com bancos e terceiros, tal como o desconto de notas promissórias, empréstimos garantidos por caução de títulos a receber ou estoques e outros.
Obrigações fiscais exceto imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Impostos, contribuições e taxas devidas ao poder público (ICMS a recolher, IPI a recolher, IOF, ISS a recolher, PIS a recolher, retenções de impostos a recolher, outros impostos e taxas a recolher)
Convênios Públicos – convênios, acordos ou ajustes com órgãos do governo	Saldo de convênios públicos em andamento até a data do balanço.

Adiantamento de Projetos	Valores devidos pó adiantamento de projetos.
Subvenções Públicas	Saldo de subvenções públicas em andamento até a data do balanço.
Recursos de Leis de Incentivo Fiscal	Conta de controle dos recursos obtidos através das leis de incentivo fiscal com as leis de incentivo à cultura.
(-) Recursos de Leis de Incentivo Fiscal utilizados	Conta de controle dos recursos obtidos através das leis de incentivo fiscal como as leis de incentivo à cultura.
Provisão para IR e CSLL	Valores constituídos referentes à provisão para imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.
Sentenças judiciais trabalhistas a pagar	Valor das ações trabalhistas processadas e transitadas em julgado.
Sentenças judiciais a pagar – exceto trabalhista	Valor das ações judiciais processadas e transitadas em julgado.
Outros Passivos Circulantes	Passivos circulantes não-classificados nas contas anteriores.
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO (São as obrigações conhecidas e os encargos estimados cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial)	
Empréstimos e financiamentos a pagar em longo prazo	Saldo de todos os financiamentos e empréstimos contraindo com bancos e terceiros, tal como o desconto de notas promissórias, empréstimos garantidos por caução de títulos a receber ou estoques e outros.
Contas a pagar	Saldo final de todas as contas a pagar classificadas como de longo prazo
Aluguéis antecipados	Valores referentes a aluguéis pagos antecipadamente
Outros passivos exigíveis a longo prazo	Passivos exigíveis em longo prazo não-classificáveis nas contas anteriores.
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Lei nº 6.404/76, artigo 181. Serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas e exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes)	
Resultados de exercícios futuros	Receitas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em exercícios futuros, sendo que estas receitas devem ser deduzidas dos custos e despesas correspondentes, incorridas ou a incorrer.
PATRIMÔNIO SOCIAL LÍQUIDO (Lei nº 6.404/76, artigo 182. A conta capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada)	
Patrimônio Social (Fundo Patrimonial)	Valor investido pelos instituidores para a criação da entidade e para o exercício das atividades fins previstas no estatuto/contrato social acrescido das reservas e resultados de exercícios já decorridos, incorporados a esta conta por decisão de seus órgãos deliberativos. Segundo as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC), a conta Capital (item 3.2.2.12 I da NBC T 3) será substituída pela conta Patrimônio Social.
Doações patrimoniais	Doações patrimoniais recebidas à reavaliação de Ativos.
Reservas constituídas	São os valores decorrentes de retenções de superávits, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias.
Superávits / Déficits acumulados	São os superávits retidos ou ainda não destinados, de exercícios anteriores, e os déficits ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Social Líquido. Segundo as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC), a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12 III da NBC T 3) será substituída pela conta Superávits ou Déficits Acumulados.
Superávits / Déficits do exercício	É o superávit ou déficit resultante das operações do exercício (dentro do ano-calendário ou ano-base da prestação de contas).

Outras Contas do Patrimônio Social	Outras contas de patrimônio social líquido não-classificáveis nas contas anteriores.
------------------------------------	--

DEMONSTRATIVO DE RECEITA E DESPESAS

RECEITAS

RECEITAS OPERACIONAIS	
Prestação de serviços	Remuneração por serviços prestados no âmbito de pesquisas e consultoria, serviços técnicos, capacitação e assessoria, taxa para administração e gerenciamento de projetos, valores recebidos por desenvolvimento de projetos (NÃO INCLUIR SERVIÇOS EDUCACIONAIS OU DE SAÚDE). Incluir neste grupo as contas: Pesquisas e Consultoria; Horas técnicas; Capacitação e assessoria; Administração e gerenciamento de projetos; Desenvolvimento de projetos e etc.
Recursos provenientes de subvenções públicas	Subvenção social – transferência que independe de lei específica, instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, com o objetivo de cobrir despesas de custeio.
Recursos provenientes de contribuições públicas	Contribuições públicas são as transferências derivadas da lei orçamentária, concedidas por entes governamentais e autarquias, fundações e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços ou determinadas por lei especial anterior, para o atendimento de investimentos ou inversões financeiras.
Recursos provenientes de convênios públicos	Recursos provenientes de convênios públicos, não classificados como taxa de administração (se houver). Com regra geral, em convênios públicos não há a previsão de taxas de administração.
Recursos provenientes de auxílios públicos	Auxílio – transferência de capital deriva de lei orçamentária que se destina a atender a ônus ou encargo assumidos pela Uniao e somente será concedido à entidade sem finalidade lucrativa.
Termo de Parceria	O Termo de Parceria é o instrumento pelo qual se estabelece o vínculo de cooperação entre o Poder Público e a entidade qualificada como OSCIP, com vistas ao intercâmbio de recursos e à realização de projetos de interesse público.
Doações e contribuições para custeio	Recursos obtidos a título de doações e contribuições para custeio da Instituição. Nota: As Normas brasileiras de contabilidade NBC 10.4 – 10.4.2.2 – Determina: As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.
Receita de convênios de saúde privados	Receitas provenientes de convênios privados da área de saúde.
Prestação de serviços de saúde não-conveniados	Remuneração por : Serviços médicos, odontológicos, hospitalares e afins e serviços ambulatoriais e de diagnóstico.

SUS – Sistema Único de Saúde	Repasse provenientes do SUS – Sistema Único de Saúde.
Inscrições de cursos vestibulares	Receitas provenientes de taxas de inscrição, matrículas, mensalidades etc., de cursos, seminários, realizados pela Instituição a terceiros: pessoas físicas e jurídicas (Exceto serviços educacionais)
Serviços Educacionais	Receitas provenientes de serviços educacionais.
Taxa, mensalidades e contribuições.	Recebimentos a título de taxas, mensalidades, anuidades, contribuições etc. para manutenção e/ou custeio da Instituição.
Contribuição de empresas mantenedoras ou associadas	Valores recebidos como repasses ou contribuições de empresas mantenedoras ou associados para manutenção, custeio ou reembolso de despesas.
Doações, Campanhas e patrocínios recebidos em dinheiro	Valores arrecadados por: Doações, campanhas e patrocínios recebidos em dinheiro.
Recursos Internacionais	Recursos Internacionais recebidos, convertidos em moeda nacional destinado à manutenção da entidade e suas atividades.
DEDUÇÕES DAS RECEITAS	
(-) Bolsas de estudo concedidas	Valores referentes a valoração de deduções oriundas de bolsas de estudo concedidas.
(-) Atendimento gratuito	Valores referentes a valoração de atendimentos gratuitos efetuados pela Instituição.
(-) Descontos Comerciais Obtidos	Valores referentes a descontos comerciais concedidos sobre suas receitas.
(-) PIS sobre receitas	Valores referentes à incidência de PIS sobre as receitas
(-) COFINS sobre receitas	Valores referentes à incidência de COFINS sobre as receitas
(-) ICMS sobre vendas	Valores referentes à incidência de ICMS sobre receitas
(-) ISS sobre serviços	Valores referentes à incidência de ISS sobre as receitas
(-) Vendas Canceladas	Valores relativos à venda de mercadorias canceladas no exercício
(-) Outras deduções	Outras deduções não classificadas nas contas anteriores.
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	
Outras receitas operacionais	Resultado positivo em participações societárias,; Dividendos e rendimentos de outros investimentos; Amortização de deságio de investimentos; Reversão de provisões; Recuperação de créditos, despesas ou custos e outras receitas operacionais não especificadas anteriormente.
RECEITAS FINANCEIRAS PATRIMONIAIS	
Descontos Obtidos	Total dos descontos obtidos.
Renda de aluguéis e arrendamentos	Receitas provenientes de aluguéis e arrendamentos de móveis e imóveis próprios.
Rendimentos de Títulos e Aplicações no Mercado Financeiro	Total de rendimentos resultantes das aplicações financeiras de capital próprio (CP) da Instituição, no mercado com Renda Fixa ou variável . Ex.: ações e fundos de renda.
(-) Impostos sobre aplicações financeiras	Valor referente aos impostos e tributos lançados sobre as aplicações financeiras da Instituição.
Outras Receitas Financeiras	Outras receitas financeiras não-classificáveis nas contas anteriores.

RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS	
Venda de Ativo Permanente	Contabilizarão dos ganhos de capital relativos a operações de alienação de bens do ativo permanente.
Doações recebidas em bens ou mercadorias	Valores recebidos a título de doações em bens e mercadorias.
Outras Receitas Não-Operacionais	Receita não-operacionais não-classificáveis nas contas acima.
OUTRAS RECEITAS	
Outras receitas não classificadas anteriormente	Receitas não-classificáveis nas contas anteriores.

DESPESAS

Despesas com Pessoal	
Salários de Funcionários (Ordenados de, Triênios, Horas Extras)	Total da despesa com salários, ordenados e outros rendimentos dos empregados da Instituição.
Encargos Sociais com Pessoal	Total da despesa com encargos sociais com funcionários (FGTS/INSS/PIS).
Despesas Diversas com Pessoal	Total da despesa com pessoal: Aviso prévio, indenizações e férias indenizadas; Décimo terceiro salário; Férias e Abono de Férias.
Remuneração de dirigentes	Total da despesa com salários, ordenados, pró-labore outros rendimentos e proventos dos dirigentes da Instituição.
Encargos Sociais com dirigentes	Total de despesa com encargos sociais havidos com pagamentos a dirigentes da instituição.
Outros Encargos Sociais Compulsórios	Total de despesa com encargos sociais que não se enquadrem nas contas anteriores
Outras despesas com Pessoal	Alimentação e Programa de Alimentação, Saúde, Assistência Médica e Odontológica; Educação e Bolsas de Estudo a empregados; Creches e Auxílio Creche; Outros Benefícios e demais gastos com outras despesas com pessoal que não se enquadram nos itens anteriores.
SERVIÇOS CONTRATADOS	
Recursos Humanos Externos – Pessoa Física	Total pago a serviços prestados por terceiros: pessoas físicas, não empregados da instituição , referentes à consultoria, assessoria, honorários, serviços etc.
Recursos Humanos Externos – Pessoa Jurídica	Total pago a serviços prestados por terceiros: pessoas jurídicas, referentes à consultoria, assessoria, honorários, serviços etc.
INSS sobre serviços prestados por terceiros	Total gasto com encargo de INSS incidente sobre serviços prestados por terceiros: pessoas jurídicas, não empregadas da Instituição.
Outras despesas com serviços contratados	Total gasto em despesas com serviços contratados não-classificáveis nas contas acima.
CUSTOS DE PROJETOS	
Custos de Projetos	Custos com desenvolvimento de projetos.
DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS	
Águas, gás e energia elétrica	Gastos com consumo de água, gás e energia elétrica.
Aluguéis pagos	Despesas com alugueis de imóveis para uso da Instituição.

Despesas com veículos	Despesas com combustível e lubrificantes, manutenção e reparos, inclusive peças de reposição, aplicados em veículos de propriedade da Instituição ou alugados ou sob a forma de leasing – arrendamento.
Diárias e viagens	Despesas de empregados, dirigentes e prestadores de serviços quando da realização de viagens a trabalho da instituição.
Hospedagem	Despesas referentes à hospedagem de empregados, dirigentes e prestadores de serviços em hotéis quando da realização e viagens a trabalho da instituição.
Passagens aéreas/rodoviárias	Aquisição de passagens aéreas e rodoviárias e taxas de embarque necessárias para viagens realizadas por empregados, dirigentes e prestadores de serviços de serviço a trabalho da instituição.
Material de Consumo, Escritório e Expediente.	Despesas com materiais requisitados ao almoxarifado ou adquiridos para consumo direto etc.
Telefone, Fax e outras com comunicações	Despesas de comunicação com telefones, celulares, fax e outras com comunicação.
Publicações Técnicas	Despesas com a elaboração de publicações técnicas relacionadas com as atividades fins da instituição ou patrocinadas pela Instituição
Serviços Técnicos e Especializados (Jurídica, Auditoria etc).	Despesas com serviços técnicos especializados de consultoria jurídica, auditoria externa e outros par ao bom desempenho das atividades da instituição.
Despesas com Informática	Despesas com aquisição de Softwares, Desenvolvimento de Sistemas, Despesas com internet, manutenção de rede, suporte técnico, material de consumo etc. relativas à informática.
Prêmios de seguros contratados	Apropriação de despesas com seguros contratados.
Despesas com atividades sociais e/ou culturais	Total de despesas efetuadas em atividades sociais e/ou culturais
Outras despesas administrativas	Despesas administrativas não-classificáveis nas contas anteriores.
DESPESAS COM BOLSAS DE ESTUDO A TERCEIROS	
Ensino Fundamental	Total gasto com bolsas de estudo de Ensino Fundamental, não direcionadas a empregados da Instituição, mas ligadas a suas atividades fins.
Estagiários	Informar o total gasto em bolsas de estudo pagas a estagiários.
Curso Superior	Informar o total gasto em bolsas de estudo de Curso Superior, não direcionadas a empregados da Instituição, mas ligadas a suas atividades fins.
Mestrados, Doutorados e Pós-Doutorados	Informar o total de gasto em bolsas de estudo de Mestrado, Doutorado e pós-Doutorado, não direcionadas a empregados da Instituição, mas ligadas a suas atividades fins.
Outras Despesas com Bolsas de Estudo	Outros gastos com bolsas de estudo direcionadas a suas atividades afins não relacionadas acima.
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES (não lançados em Receitas)	
Impostos federais	Valores referentes a impostos federais pagos pela instituição (não lançados em Receitas)
Impostos estaduais	Valores referentes a impostos estaduais pagos pela instituição (não lançados em Receitas)
Impostos municipais	Valores referentes a impostos municipais pagos pela instituição (não lançados em Receitas)

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores ou Créditos e Direitos de Natureza Financeira	Valores referentes à retenção à reteNção para pagamento do CPMF
COFINS – Contribuição para o financiamento de Seguridade Social	Valores referentes ao pagamento da COFINS
IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros	Valor do imposto incidente sobre Operações de Crédito, sobre Operações de Câmbio, sobre Operações de Seguro, sobre Operações Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, sobre Operações com Ouro Ativo Financeiro ou Instrumento Cambial
Outros tributos, taxas e contribuições	Valores referentes a outros tributos, taxas e contribuições pagos pela Instituição, não lançados em Receitas ou nos itens anteriores.
DESPESAS FILANTRÓPICAS (São as despesas referentes a atividades filantrópicas empreendidas pela Instituição, constituída pelos seguintes subgrupos).	
Doação de Alimentos	Despesas com doação de alimentos a terceiros
Doação de Roupas e Agasalhos	Despesas com doação de roupas e agasalhos a terceiros.
Doação de Medicamentos	Despesas com doação de medicamentos a terceiros.
Outras despesas filantrópicas	Outras despesas filantrópicas realizadas a terceiros.
DESPESAS FINANCEIRAS	
Descontos concedidos	Total dos descontos concedidos.
Despesas Bancárias	Total das despesas bancárias, tais como: cadastro, taxa de extrato, tarifa de talão de cheques, tarifas do Sistema Brasileiro de Pagamentos etc.
Outras despesas financeiras	Despesas financeiras não-classificáveis nas contas acima.
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E LEASING	
Despesas com Depreciação	Total das despesas com depreciações dos bens móveis e imóveis da Instituição.
Despesas com Amortização	Total das despesas com amortizações dos bens ou direitos intangíveis da Instituição
Despesas com Leasing	Despesas incorridas com leasing ou arrendamento.
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	
(-) Recuperação de despesas	Recuperação de despesas operacionais durante o ano-base.
Outras despesas operacionais	Despesas operacionais não-classificadas em contas anteriores, (Ex.: Resultado Negativo em participações societárias, Provisão para perdas na alienação de investimentos etc.)
DESPESAS NÃO-OPERACIONAIS	
Custo de ativo permanente vendido	Perdas de capital relativas a operações de alienação de bens do ativo permanente.
Custo de ativo permanente baixado	Perdas de capital relativas a operações de baixa de bens do ativo permanente.
Outras despesas não-operacionais	Despesas não-operacionais não-classificadas nas contas acima.

PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES	
Participações e Contribuições	Valor pago ou creditado como Contribuições para fundos de previdência privada e outras participações e contribuições em programas de participação em lucros ou resultados ou outros programas.
OUTRAS DESPESAS E CUSTOS	
Outras despesas não classificadas anteriormente	Outras despesas não-classificadas nas contas anteriores
PROVISÕES CONSTITUÍDAS	
Provisão para Imposto de Renda e CSLL	Valor da provisão constituída para pagamento de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.
Outras provisões constituídas	Valor de outras provisões constituídas.
DEMONSTRATIVO FINANCEIRO DE SUPERÁVIT OU DÉFICIT (Nota: Das Normas Brasileiras de Contabilidade).	
NBC 10.4 – FUNDAÇÕES:	
10.4.5.1 – A denominação do Resultado (item 3.3 da NBC 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra resultado dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3 m, pela expressão superávit ou déficit.	
NBC T 10.4.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas; estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.	
NTCT – 10.19 – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS:	
10.19.3.2 – Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.	
SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO R\$: _____	
Notas Explicativas do Balanço Contábil As notas explicativas devem ser utilizadas pelas Entidades para aumentar o poder informativo das demonstrações Contábeis. Essas devem ser consideradas como parte integrante da Demonstração Contábil, como requerido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, e devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:	
<ul style="list-style-type: none"> As principais atividades desenvolvidas pela Instituição; As principais práticas contábeis adotadas; Os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes; A origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo; Os detalhes dos financiamentos em longo prazo; Os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros. 	

INDICAR O CONTABILISTA RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES PRESTADAS (Nota: De acordo com NBC T 2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de Contabilista legalmente habilitado)

Nome do contabilista responsável:		
Nº do registro no CRC: _____	UF: _____	CPF nº _____
Telefone para contato () _____ e-mail: _____		

**ANEXO 5 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AS
ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS**

ANEXO 3 –NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

A norma contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de Entidade, não abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.

10.4 – FUNDAÇÕES

10.4.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.4.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações. Estas são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e podem ser "fundação pública de natureza jurídica de direito público" ou "pessoas jurídicas de direito privado". São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.

10.4.1.2 – Aplicam-se às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.4.5.1, 10.4.5.2, 10.4.6.1, 10.4.6.2 e 10.4.7.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.4.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

10.4.2.1 – As Fundações devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

10.4.2.2 – As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.

10.4.2.3 – As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.

10.4.3 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

10.4.4 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.4.4.1 – O Balanço Patrimonial das Fundações deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.4.4.2 – A conta Capital (itens 3.2.2.12 I) será substituída pela conta Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12 III) pela Conta Superávits ou Déficits Acumulados.

10.4.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

10.4.5.1 – A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra resultado dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3, g e 3.3.2.3, m, pela expressão superávit ou déficit.

10.4.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

10.19 – ENTIDADES EM FINALIDADE DE LUCROS (resolução CFC no 877/00 de 18 de abril de 2000, alterada pela resolução CFC no 926/2001 de 19 de dezembro de 2001).

10.19.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.19.1.1 - Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.

10.19.1.2 - Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

10.19.1.3 - As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

10.19.1.4 - As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

10.19.1.5 - Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de

10.19.2.6 - As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.

10.19.2.7 - O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.19.3.1 - As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.19.3.2 - Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

10.19.3.3 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;

h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

i) informações sobre os tipos de seguro contratados;

j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;

k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.